Rok II LUTY 1933 Nr. 2

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

REDAKTOR
Dr. ALEKSANDER DUBIEŃSKI
sędzia Najwyższego Trybunału Administracyjnego

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"
WARSZAWA — SENATORSKA 6

TREŚĆ NUMERU DRUGIEGO.

Ciąg dalszy treści na stronie 3-ej okładki.

128.

PODATEK DOCHODOWY.

Oprocentowanie nadpłaty na Górnym Śląsku.

Różnica w podatku dochodowym, przypadająca do zwrotu wskutek sprostowania poprzedniego wymiaru, podlega w górnośląskiej części Województwa Śląskiego oprocentowaniu w wysokości 5 od sta na zasadzie §§ 128 i 132 niem. ordynacji podatkowej z 13 grudnia 1919 (Dz. Ust. Rz. str. 1993). (Teza).

Wyrok NTA z 2 grudnia 1932 l. rej. 1084/30 w sprawie firmy: Zjednoczone Tow. przemysłu drzewnego „Wschód" Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie oprocentowania nadpłaty w podatku dochodowym na r. 1924.

Zaskarżoną decyzją odmówiono prośbie skarżącej Spółki o oprocentowanie nadpłaty w podatku dochodowym, ponieważ — jak brzmi uzasadnienie tej decyzji — ani ustawa o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), ani też inne przepisy polskie, obowiązujące w tej dziedzinie również i na Górnym Śląsku, tego rodzaju obowiązku ze strony władz skarbowych nie przewidują.

Skarga uważa tę decyzję za niezgodną z ustawą i zaznacza, że żądanie oprocentowania kwot, które nienależnie pobrano od płatniczki, opiera się na postanowieniach §§ 128 i 132 obowiązującej w górnośląskiej części Województwa Śląskiego ustawy niemieckiej z 13 grudnia 1919 (Dz. Ust. Rz. str. 1993), t. zw. ordynacji podatkowej (Reichsabgabenordnung). Na tej podstawie skarżąca domagała się i domaga zapłaty „prawnych odsetek zwłoki" od kwot, które kasy skarbowe nienależnie pobrały i które następnie na później płatne podatki zarachowane zostały.

W odpowiedzi na skargę władza pozwana odpiera żądanie skargi jako nieuzasadnione i wnosi o oddalenie skargi. W szczególności odpowiedź dochodzi do konkluzji, że w kwestji zwrotu i oprocentowania nadpłat, wobec unormowania tych spraw w polskich przepisach, odnośne postanowienia niem. ordynacji podatkowej nie obowiązują. Również ze względów słuszności należy — zdaniem władzy pozwanej — wypowiedzieć się przeciw żądaniu skarżącej Spółki, gdyż w przeciwnym razie nadpłaty byłyby na obszarze jednego jednolitego Państwa traktowane odmiennie, a mianowicie tylko na obszarze Górnego Śląska byłyby oprocentowane, gdzie indziej zaś nie, co byłoby w rażącej sprzeczności z ogólnie przyjętemi zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej.

NTA nie podzielił zapatrywania władzy pozwanej.

Kwestją mocy obowiązującej §§ 128 i 132 niem. ordynacji podatkowej NTA zajmował się już w swym wyroku z 15 lutego 1932 l. rej. 3405/29 w sprawie firmy „Fulmen“ Górnośląski Handel Węgla Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie odmowy przyznania odsetek od należności do Skarbu Państwa z tytułu zwrotu nadpłaconej sumy podatku majątkowego. W wyroku tym NTA wypowiedział zasadę, że rzeczone przepisy obowiązują w górnośląskiej części Województwa Śląskiego, jako nie uchylone żadną polską normą prawną natury ogólnej. Gdy zaś i polska ustawa o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), jak to zresztą trafnie zaznacza odpowiedź na skargę, nie zawiera pozytywnych postanowień, nakazujących zwrot nadpłaty, a zatem nie może być w stosunku do spornych przepisów normą późniejszą, regulującą odmiennie ten sam przedmiot, należy dojść do wniosku, że — wbrew zapatrywaniu władzy pozwanej — także i tą specjalną ustawą rzeczone przepisy ordynacji nie zostały uchylone, a więc obowiązują nadal także, o ile chodzi o zwroty nadpłat w podatku dochodowym.

Jak NTA stwierdził dalej we wspomnianym wyroku, § 128 postanawia o zwrocie różnicy podatku, pobranej bez podstawy prawnej, a powstałej wskutek sprostowania ustalonego podatku drogą uchylenia, cofnięcia lub zmiany poprzedniej decyzji, a w związku z nim stanowi § 132, iż przypadającą do zwrotu różnicę należy oprocentować w wysokości 5 od sta od dnia wpłaty pierwotnie ustalonego podatku. Wyrok podkreśla zarazem ścisły związek, zachodzący między temi dwoma przepisami, zaznaczając, że dotyczą one przypadków ustalenia podatku przez władzę w rozmiarze bezpodstawnie za wysokim, t. j. wymiaru czy obliczenia podatku powyżej granicy prawnej, i następnego sprostowania w trybie, w § 128 określonym.

Skoro więc w spornym przypadku nadpłata — według stanu akt — powstała wskutek późniejszego obniżenia w drodze sprostowania pierwotnie wymierzonego i zgodnie z wymiarem przez płatniczkę uiszczonego podatku, należy uznać, że stosują się doń w pełni normy §§ 128 i 132 ordynacji podatkowej, a zatem że zwrot winien być oprocentowany, a odmienne zapatrywanie władzy nie ma oparcia w ustawie. NTA uznał przytem w związku z podaną powyżej wykładnią tych norm, że przytoczony wyżej przeciwny argument władzy, zaczerpnięty z teorji prawa podatkowego, nie może mieć istotnego znaczenia dla konkretnej sprawy, gdyż dowodzi on tylko, że prawo pozytywne tej, zresztą słusznej, zasady równomierności podatkowej dotąd dostatecznie nie uwzględniło.

Przechodząc następnie do poruszonej w skardze kwestji wyso-

kości należnych odsetek, NTA nie mógł się zgodzić ze zdaniem skarżącej firmy, jakoby ustanowiona w § 132 norma 5 od sta wobec zmienionych stosunków na rynku pieniężnym miała być dostosowana do obowiązującej na zasadzie innych postanowień prawnych wysokości, t. j. zrównana z każdoczesną wysokością odsetek prawnych. Już bowiem z wywodów wspomnianego wyżej wyroku NTA wynika, że obowiązek Skarbu Państwa do oprocentowania zwrotu nie ma nic wspólnego z zobowiązaniami, wynikającemi ze stosunków prywatnoprawnych, lecz polega na specjalnym przepisie ustawowym, którego wykładnia nie może drogą stosowania niedopuszczalnej analogji prowadzić do zmiany zawartych w nim ścisłych i niewątpliwych postanowień.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

129.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ogrodownictwo i sadownictwo — obowiązek podatkowy.

Prowadzący ogrodownictwo i sadownictwo opłaca podatek przemysłowy, o ile posiada wytwórnię i zajęcie wykonywa zawodowo jako wyłączny lub przeważający rodzaj gospodarstwa.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 26 kwietnia 1932 II. 2 K. 318/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Maksa K., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Pińsku z 13 lutego 1932, na mocy art. 512, 515 i 518 k. p. k. zaskarżony wyrok z powodu obrazy art. 377 k. p. k. w związku z ust. b) części 1 art. 2 ustawy o podatku przemysłowym uchylił i Maksa K. z oskarżenia o prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego uniewinnił.

1. Kasacja zarzuca wyrokowi obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym przez nieprawidłowe zastosowanie tego przepisu do czynu oskarżonego.

2. Sąd Okręgowy ustalił, że oskarżony wydzierżawił od Magistratu m. Brześcia n/B 3 dziesięciny gruntu, na którym uprawiał warzywa, nie nabywszy świadectwa przemysłowego, i za czyn ten skazał go na mocy art. 98 ustawy o podatku przemysłowym na 45 zł grzywny. Z uzasadnienia wyroku wynika, że Sąd uznał, iż oskarżony obowiązany był wykupić świadectwo przemysłowe IV kategorji handlowej, gdyż uprawiał ogrodnictwo w sposób przemysłowy, ogrodnictwo zaś w ten

sposób prowadzone należy traktować jako skup zawodowy (część II lit. A rozdz. II załącznika do art. 23 cyt. ustawy).

3. Przez ogrodnictwo i sadownictwo przemysłowe, opłacające w myśl ust. b) części 1 art. 2 ustawy o podatku przemysłowym podatek przemysłowy, rozumie się przedsiębiorstwo, posiadające wytwórnię i przerabiające płody sadów i ogrodów, jako to suszarnie owoców, warzyw, wytwórnie konfitur, konserw, win owocowych i t. p. i w tym przedmiocie Ministerstwo Skarbu wydało okólnik Nr. 155 z 9 kwietnia 1926, wyjaśniający jak wyżej pojęcie ogrodnictwa i sadownictwa przemysłowego. Ponadto ogrodnictwo i sadownictwo przemysłowe powinno być prowadzone zawodowo, t. j. przez osobę, czerpiącą z tych zajęć środki do życia, oraz jako wyłączny lub przeważający rodzaj gospodarstwa. Oskarżony, aczkolwiek uważający siebie za rolnika zawodowego, nie posiadał gospodarstwa rolnego, któreby mógł przeznaczyć wyłącznie lub w przeważnej mierze ogrodnictwu, lecz prowadził zwykłe ogrodnictwo na małym kawałku dzierżawionej ziemi, a więc nie miał obowiązku na mocy art. 2 ustawy o podatku przemysłowym nabywania świadectwa przemysłowego. . . .

130.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Gospodarstwo rolne — obowiązek podatkowy. „Osobny zakład handlowy".

Kuchnia posiada cechy „osobnego zakładu handlowego" w rozumieniu art. 2 p. 2 i 11 ustawy o podatku przemysłowym nawet wówczas, gdy jako pomieszczenie jest częścią składową mieszkania.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 30 czerwca 1932 II. 3 K. 526/32.

SN w sprawie Markusa S., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Przemyślu, założonej od wyroku tegoż Sądu z 4 kwietnia 1932, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Prokurator Sądu Okręgowego podnosi w kasacji zarzut nieprawidłowego zastosowania ustawy przy określeniu przestępstwa, uznając, że oskarżony winien był wykupić odpowiednie świadectwo przemysłowe, skoro trudnił się handlem wytworów swego gospodarstwa rolnego przy utrzymywaniu w tym celu osobnego zakładu handlowego. Wywód odnośny jest słuszny.

Podatkowi przemysłowemu nie podlega (art. 2 p. 1) związane z gospodarstwem rolnem mleczarstwo oraz (art. 2 p. 2) sprzedaż i dostawa wytworów własnego lub dzierżawionego gospodarstwa rolnego, jeżeli jest dokonywana bez utrzymywania w tym celu osobnych zakładów handlowych i oddzielnych składów poza obrębem własnych lub dzierżawionych gruntów.

W wypadku niniejszym sprawa badana była słusznie z punktu art. 2 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym wobec podniesionego zarzutu, że oskarżony nabiał sprzedawał, Sąd jednak przyjął, że oskarżony, mimo że sprzedawał wytwory swego własnego gospodarstwa rolnego w L. (składającego się z 3 mórg ziemi) w innej miejscowości, bo w Przemyślu, nie był obowiązany do wykupienia świadectwa przemysłowego z tej przyczyny, że kuchnia mieszkania oskarżonego nie ma cech „osobnego zakładu handlowego". Zapatrywanie to nie jest słuszne, skoro się weźmie pod uwagę definicję oddzielnego zakładu handlowego z art. 11, którym jest w zasadzie osobne, stałe lub ruchome, zamknięte lub otwarte, pomieszczenie lub część takiego pomieszczenia, w którem prowadzi się handel towarowy lub dokonywa się innych operacyj handlowych. Wobec tej definicji nie jest uzasadnione odmówienie takiemu pomieszczeniu, mającemu nawet charakter i wygląd pokoju, w którym handel wykonywano, znamienia osobnego zakładu handlowego dlatego tylko, że to pomieszczenie było zarazem częścią składową mieszkania oskarżonego.

131.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Gospodarstwo leśne — obowiązek podatkowy.

1. Nie podlega podatkowi przemysłowemu takie gospodarstwo leśne, które prowadzi sam właściciel lub osoba inna, nie będąca osobą „handlującą" w pojęciu kodeksu handlowego, ani nie mająca charakteru spółki przemysłowej lub handlowej.

2. Takie gospodarstwo leśne podlega jednak opodatkowaniu, jeśli sprzedaż i dostawa wytworów własnego gospodarstwa leśnego jest dokonywana przy utrzymywaniu oddzielnego składu, znajdującego się poza obrębem gruntów gospodarstwa rolnego.

3. Ścięty materjał drzewny, choćby tylko opałowy, jest również produktem, czyli wytworem gospodarstwa leśnego.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 9 czerwca 1932 II. 3 K. 513/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Jana K., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., od wyroku Sądu Okręgowego

w Wadowicach z 9 marca 1932, na mocy art. 512 i 557 k. p. k., kasację oddalił.

Oskarżony podnosi w kasacji zarzut nieprawidłowego zastosowania ustawy przy określeniu przestępstwa, twierdząc, że nie jest obowiązany do wykupienia świadectwa przemysłowego ani w myśl art. 2 p. 1 lit. c) ustawy o podatku przemysłowym, ponieważ nie jest osobą „handlującą“, ani z tytułu utrzymywania oddzielnego składu (art. 22), ponieważ cały czynsz za ten skład opłaca N., któremu oskarżony sprzedaje prawo wyrębu w swoim lesie, a ten wyłącznie już na swój rachunek dokonywa wyrębu i wywozu drzewa, zatem w danym wypadku niema mowy o tem, by oskarżony sprzedawał „wytwory“ gospodarstwa leśnego (art. 2 p. 2).

Powyższy zarzut nie jest słuszny. Z przepisów art. 2 p. 1 lit. c) ustawy o podatku przemysłowym wynika, że nie podlega podatkowi przemysłowemu w zasadzie gospodarstwo leśne takie, które prowadzi sam właściciel lub jakaś osoba inna, nie będąca osobą „handlującą“ w pojęciu kodeksu handlowego, ani nie mająca charakteru spółki przemysłowej lub handlowej. Jednak i takie gospodarstwo leśne ulega podatkowi przemysłowemu, jeśli sprzedaż i dostawa wytworów własnego gospodarstwa leśnego jest dokonywana przy utrzymywaniu oddzielnego składu, znajdującego się poza obrębem gruntów gospodarstwa rolnego (art. 2 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym). Wobec ustalenia w wyroku, że oskarżony na stacji kolejowej w Wadowicach, a więc poza obrębem swoich obszarów leśnych, na których wyrębu drzewa dokonywał, plac składowy do celów handlowych posiadał i za najęcie go czynsz opłacał, którego tylko połowę mu potem N. zwracał, stwierdzone zostały wszystkie istotne dla sprawy momenty faktyczne, pozwalające dany fakt wyrębu lasu podciągnąć pod pojęcie sprzedaży i dostawy wytworów gospodarstwa leśnego przy utrzymywaniu oddzielnego składu poza obrębem własnego gruntu, która podlega podatkowi przemysłowemu jako przedsiębiorstwo handlowe o znamionach handlu detalicznego (wyjaśnienie rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust. do art. 2 p. 2). Wobec powyższego stanu rzeczy obojętna jest okoliczność, czy i kto zajmował się wyrębem i wywozem drzewa z lasu i w jaki sposób cena drzewa była ustalona, skoro jest niewątpliwą rzeczą, że oskarżony drzewostan N. sprzedawał i utrzymywał skład oddzielny. Rzekomy fakt, że N. cały czynsz najmu oskarżonemu później zwracał, coby mogło poniekąd wskazywać, że w posiadaniu placu był N., a nie oskarżony, jako nowe twierdzenie faktyczne, dopiero w kasacji podniesione, znaczenia w obecnem stadjum sprawy mieć nie może. Zarzut, że drzewo, ścięte przez N., nie jest „wytworem“ gospodarstwa leśnego w pojęciu ustawy,

jest bezzasadny, gdyż słowo „wytwór“ jest tylko spolszczeniem częściej używanego słowa „produkt“ (patrz wymienione wyżej rozporządzenie wykonawcze, używające tego wyrażenia w uwadze do art. 2 p. 2), a materjał drzewny ścięty, choćby tylko opałowy, jest niewątpliwie produktem, czyli „wytworem“ gospodarstwa leśnego....

132.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Gospodarstwo leśne — obowiązek podatkowy. „Oddzielny skład“.

Utrzymywanie przez właściciela gospodarstwa leśnego oddzielnego składu przy stacji kolejowej poza obrębem własnych gruntów pozbawia go zwolnienia, przewidzianego w art. 2 p. 2 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 21 września 1932 l. rej. 3395/30 w sprawie Hugona Wattmanna w Rudzie - Różanieckiej przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1925 i 1927.

Skarżący, właściciel majętności ziemskiej, który na wyrób progów kolejowych wykupił na II półrocze 1925 oraz na r. 1927 odpowiednie świadectwa kategorji przemysłowej oraz kartę rejestracyjną na skład w Lubaczowie, wniósł odwołanie przeciw wymiarowi podatku przemysłowego od przedsiębiorstw wyrobu progów kolejowych w Rudzie Różanieckiej za II półrocze 1925, w Dzikowie Starym za r. 1925 oraz w Niemstowie za r. 1927. W odwołaniu płatnik zakwestjonował, między innemi, swój obowiązek podatkowy w myśl postanowienia art. 2 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym, twierdząc, iż nie posiada żadnych zakładów handlowych i składów poza obrębem własnych gruntów, zaś wyrób kopalniaków, papierówki i progów kolejowych sposobem ręcznym bez silników mechanicznych nie podpada pod obowiązek podatkowy.

Komisja Odwoławcza decyzją z 27 listopada 1929 postanowiła nie uwzględnić odwołania, ponieważ wymiar podatku uzasadniony jest w postanowieniach ustawy o podatku przemysłowym, a w szczególności w art. 5, 74, 77, a ustalone stawki podatkowe w postanowieniach art. 7 ustawy. Zarzut rekurenta, jakoby nie podlegał obowiązkowi podatkowemu od wyrobu i sprzedaży progów, jest nieuzasadniony. Postanowienia art. 2 ust. 2 ustawy nie mogą mieć w niniejszym wypadku zastosowania.

W skardze na powyższą decyzję płatnik podnosi zarzut . . . obrazy postanowienia art. 2 ust. 2 ustawy, motywowany brakiem obowiązku podatkowego.

NTA rozważył, co następuje:

. . .Cały spór toczy się co do kwestji obowiązku podatkowego w płaszczyźnie postanowienia art. 2 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym, który stanowi, iż sprzedaż i dostawa wytworów własnego lub dzierżawionego gospodarstwa leśnego, dokonywana bez utrzymywania w tym celu osobnych zakładów handlowych i oddzielnych składów poza obrębem własnych lub dzierżawionych gruntów, nie podlega podatkowi przemysłowemu. W rozpoznawanej sprawie skarżący przyznaje, iż wynajął od zarządu kolejowego plac na stacji kolejowej w Lubaczowie, na którym składa wyrobione przez siebie we własnym lesie podkłady kolejowe, aż do czasu ich zawagonowania; stoi jednak na stanowisku, iż utrzymywanie takiego składu, w którym się nie prowadzi handlu towarowego, ani nie dokonywa innych operacyj handlowych, wymaganych w art. 11 ustawy, nie może samo przez się pozbawić właściciela gospodarstwa leśnego przywileju z art. 2 punkt 2 ustawy.

Zapatrywania tego NTA nie mógł uznać za trafne.

Przedewszystkiem bowiem stwierdzić należy, iż w art. 2 p. 2 ustawy połączenie pojęcia „zakładów handlowych" z pojęciem „oddzielnych składów" spójnikiem „i" ma charakter alternatywny, a nie kumulatywny, jak to mylnie skarga podnosi. Wynika to ze sposobu, w jakim ustawodawca używa spójnika „i" już choćby w tym samym art. 2 ustawy, a mianowicie w punkcie 1 „gospodarstwa rolne i leśne", w p. 2 „sprzedaż i dostawa", wreszcie w p. 4 „młyny i tartaki", a mianowicie, iż, łącząc dwa pojęcia tymże spójnikiem, nie ma zamiaru obu tych pojęć w jedno pojęcie, wypełniające ustawowe pojęcie przedmiotu podatkowego, skumulować. Powyższą wykładnię popiera również wykładnia logiczna postanowienia art. 2 p. 2 ustawy, albowiem przepis ten w wykładni, nadanej mu przez skargę, nie miałby sensu logicznego, gdyby ustawodawca dla uzasadnienia obowiązku podatkowego wymagał nietylko utrzymywania zakładu handlowego, który według przepisu art. 10 ustawy już sam dla siebie uzasadnia obowiązek podatkowy, ale jeszcze także wymagał utrzymywania odrębnego składu, który, według przepisu art. 22 ustawy, takiego obowiązku sam dla siebie nie uzasadnia. Z tego wynika a contrario, że utrzymywanie oddzielnego składu w płaszczyźnie przepisu art. 2 p. 2 ustawy taki obowiązek uzasadnia. Wprawdzie omawiany p. 2 art. 2 ustawy nie podaje definicji pojęcia składu, ale definicja ta znajduje się w ogól-

nych przepisach ustawy o podatku przemysłowym. Pod pojęcie składu podpada w myśl art. 22 pomieszczenie, służące wyłącznie do przechowywania, przesuszania, oczyszczania, sortowania, brakowania, przeładowywania lub pakowania towarów.

Skarżący podnosi, że w składzie nie dokonywa żadnych transakcyj handlowych. Lecz ta okoliczność oczywiście jest bez znaczenia, gdyż pomieszczenie, służące do przechowywania towarów, w którem prowadzi się handel towarowy, przestaje być składem w rozumieniu art. 22 ustawy i staje się zakładem handlowym.

Z powyższego wynika, iż skarżący, który na placu, wynajętym od Dyrekcji Kolejowej, położonym na gruntach kolejowych, a więc poza obrębem własnych gruntów, składa wytwory swego gospodarstwa lasowego, w celu załadowania do wagonu, a więc używa tego placu w celu przeładowania towaru, t. j. takiego celu, który w myśl postanowienia art. 22 ustawy uzasadnia niewątpliwie podciągnięcie odnośnego pomieszczenia pod pojęcie oddzielnego składu, utracił zwolnienie podatkowe, przewidziane w ustępie 2 art. 2 ustawy.

Z tych zatem przyczyn Trybunał oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

133.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wywóz do obszaru W. M. Gdańska.

Wywóz do obszaru W. M. Gdańska nie jest zwolniony od podatku przemysłowego na zasadzie art. 3 p. 15 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 18 stycznia 1933 l. rej. 6135/30 w sprawie Tow. Akc. Fabryka Cukru „Mała Wieś" w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

. . . Co się zaś tyczy pozycyj w kwocie 319.241 zł 44 gr z tytułu eksportu, to stwierdza NTA, iż według protokółu, spisanego z rewizji ksiąg handlowych skarżącego Towarzystwa w dniu 26 czerwca 1929 i podpisanego bez zastrzeżeń przez zastępcę skarżącego, kwota 600.260 zł 79 gr, a względnie sprostowana kwota 319.241 zł 44 gr stanowi wpływ ze sprzedaży cukru firmie „Baltische Zuckerraffinerie" w Gdańsku. . . . Wywóz zaś do obszaru W. M. Gdańska nie jest zwolniony od podatku przemysłowego na zasadzie przepisu art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym, jak to NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 7 kwietnia 1930 l. rej. 2284/27, wydanym na skargę firmy „H. Lichtig i Syn" w Krakowie. . . .[1])

---

[1]) P. glosę Władysława Józefa Szatensztejna, OPA, II, 137.

134.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót: Opłaty stemplowe od rachunków. Koszty przewozu sprzedanych wyrobów. Wynagrodzenie za wynajem przez przedsiębiorstwo przemysłowe cystern do przewozu sprzedanych przez nie produktów.

1) Opłaty stemplowe od wystawionych przez sprzedawcę rachunków, przerzucane w myśl istniejących z odbiorcami umów na tych ostatnich, stanowią, jako koszty handlowe, część składową obrotu sprzedawcy.

2) Przy sprzedaży przez wytwórcę wyrobów loco miejsce przeznaczenia, stanowią koszty przewozu wyrobów część składową obrotu tegoż wytwórcy.

3) Przy sprzedaży przez wytwórcę wyrobów loco wytwórnia, do kosztów przewozu, uskutecznionego na rachunek odbiorcy, ma zastosowanie przepis końcowego ustępu art. 5 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

4) Wynagrodzenie za wynajem przez przedsiębiorstwo przemysłowe cystern do przewozu wyrobów, sprzedanych loco wytwórnia, do miejsca przeznaczenia, wskazanego przez odbiorców, nie mieści się w ramach obrotu, określonego w art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 7 listopada 1932 l. rej. 9466/30 — 9470/30, 200/31, 2033/31 w sprawie Sp. Akc. „Śląskie Kopalnie i Cynkownie” w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927, 1928 i 1929.

...W szczególności są przedmiotem sporu między skarżącą Spółką i Ministerstwem Skarbu, jako pozwaną władzą, dwa zagadnienia natury prawnej, a mianowicie: 1) czy wpływy z tytułu wynajmu cystern odbiorcom kwasu siarkowego stanowią składniki obrotu podatkowego skarżącej Spółki, jak to orzekła władza pozwana, czy też zgodnie z żądaniem skarg do tego obrotu nie należą; 2) czy władza trafnie doliczyła do obrotu podatkowego opłaty stemplowe od rachunków, któremi skarżąca w myśl umowy obciążała swoich odbiorców oddzielnie i niezależnie od ceny sprzedaży i których skarżąca nie doliczyła do sumy przychodu brutto swoich przedsiębiorstw.

O ile chodzi o zagadnienie, pod punktem 2 przytoczone, to według niespornego stanu faktycznego spraw — skarżąca Spółka opłaty stemplowe, przypadające od rachunków (faktur), wydawanych przez

siebie swoim odbiorcom, przerzucała na swoich klientów, wstawiając odnośne kwoty do rachunków pod oddzielną pozycją. Skarżąca twierdzi, że skoro art. 164 ustawy o opłatach stemplowych przewiduje możność umówienia się o przerzucenie opłaty na kupującego i skoro skarżąca te opłaty w myśl powyższego faktycznie przerzuciła na swoich klientów oraz opłaty do rachunków wstawiała oddzielnie, to stanowiły one dla jej przedsiębiorstwa tylko pozycję przechodnią, która nie może stanowić części składowej przychodu brutto przedsiębiorstwa wytwórczego w myśl art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym. Wpływy bowiem z tytułu tych opłat nie są ekonomicznie związane z przedsiębiorstwem i nie są wynikiem funkcjonowania przedsiębiorstwa w jego gospodarczym zakresie.

Otóż przy analogicznym stanie faktycznym NTA, między innemi wyrokiem z 11 stycznia 1932 w sprawie ze skargi Polskich Kopalń Skarbowych na Górnym Śląsku w Katowicach do l. rej. 5749/29, orzekł i uzasadnił, że skoro w myśl art. 74 ustawy z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust. do uiszczenia opłaty stemplowej od rachunku, czyli od pisma, stwierdzającego całkowite lub częściowe wykonanie przez sprzedawcę umowy o sprzedaż rzeczy ruchomej, o ile w tem piśmie wymieniono należność za rzecz sprzedaną, obowiązany jest sprzedawca, a to p r z e d doręczeniem pisma odbiorcy, i skoro wystawianie rachunków przez sprzedawcę dla nabywcy pozostaje w związku z czynnością sprzedaży wyrobów, to wydatki, z temi rachunkami związane, łącznie z przypadającą opłatą stemplową należą do kosztów handlowych przedsiębiorstwa, które w całej pełni pokrywać winien przedsiębiorca z przychodu brutto. żaden przeto składnik tych kosztów, poza wypadkami w art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. wyraźnie przewidzianemi, nie może uszczuplać ustawowej podstawy podatkowej nawet wówczas, gdy przedsiębiorca w trybie umowy przerzuca część tych kosztów na odbiorcę, albowiem ta przerzucona na odbiorcę część kosztów nie wyraża w takim wypadku nic innego, jak odpowiednie podwyższenie ceny. Na ten wyrok i jego uzasadnienie NTA powołuje się w myśl § 34 swego regulaminu, ogłoszonego pod poz. 537/28 Dz. Ust.

Powołany natomiast w skardze art. 164 u. o. s. odnosi się do opłat, przypadających od umów między stronami, nie dotyczy zaś opłat od rachunków i innych pism, stwierdzających wykonanie umowy. Wywody skargi o braku ekonomicznego związku wpływów z opłat stemplowych z funkcjonalną działalnością przedsiębiorstwa w jego gospodarczym zakresie przesuwają sporne zagadnienie podatkowe na niewłaściwą płaszczyznę i dlatego nie są dla oceny tego zagadnienia istotne. Jak wyżej wywiedziono, należało sporną kwestję rozpatrzeć pod

tym kątem widzenia, czy sporne kwoty mogą być odliczone od sumy „wpływów“ Spółki, do których one niewątpliwie według niespornego stanu faktycznego należą.

Przechodząc do następnego spornego zagadnienia, NTA rozważył, co następuje:

Władza podatkowa I instancji uznała za obrót podatkowy skarżącej określone sumy pieniężne, pobrane przez skarżącą od swoich odbiorców jako należności za wynajęte cysterny przewozowe. Skarżąca zarzucała w odwołaniach przeciw wymiarowi podatku przemysłowego od obrotu, że te kwoty nie podpadają pod pojęcie „sumy przychodów brutto za sprzedane surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby“ w rozumieniu art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż skarżąca pobierała te opłaty za wypożyczanie naczyń transportowych (cystern) głównie z tego powodu, by skłonić odbiorców swoich do śpieszniejszego zwrotu cystern. W rozumieniu skarżącej te opłaty stanowiły raczej karę porządkową, ale nie stanowiły ekwiwalentu za sprzedane produkty. Przytem skarżąca powołała się na analogję, zaczerpniętą z przepisów ustawy o opłatach stemplowych, w którejto płaszczyźnie „należności za wypożyczanie naczyń nie wchodzą jako składnik do uzyskanej ceny brutto za towar i skutkiem tego od tych należności opłata stemplowa się nie należy“. W skargach do NTA ponadto podkreśla skarżąca, że wyroby swe, a mianowicie kwasy, sprzedawała loco fabryka, a nie loco miejsce odbioru przez nabywcę, zaczem należność za wynajem cystern transportowych stanowi pozycję osobną, nie wliczoną do ceny sprzedaży za towar, i że w dacie sprzedaży towaru nawet nie mogło być wiadome, ile te należności wynoszą, ponieważ wysokość ich zależała od czasu użycia tych cystern i terminów zwrotu tych cystern skarżącej.

Władza pozwana przeciwstawia się powyższym wywodom, wskazując na to, że w myśl stałego orzecznictwa NTA obrotem podatkowym w myśl art. 5 p. 7 ustawy jest pełny ekwiwalent, należny sprzedawcy z tytułu zawartej transakcji, i że o kwoty za wynajem cystern, któremi skarżąca obciążała nabywców kwasu siarkowego za korzystanie ze środków transportowych Spółki, cena sprzedażna uległa podwyższeniu.

W konkretnym wypadku chodzi o wpływy za używanie przedmiotów, nie stanowiących produktu działalności wytwórczej danego przedsiębiorstwa, lecz stanowiących składnik majątku zakładowego przedsiębiorstwa. Rozstrzygnięcie sporu zależy od ustalenia związku tych wpływów z transakcjami sprzedaży surowców względnie fabrykatów skarżącej firmy.

Jeżeli wytwórnia przy sprzedaży swoich wyrobów dostawę towaru do miejsca przeznaczenia, wskazanego przez odbiorcę, przyjęła na siebie, czyli sprzedaje loco miejsce odbioru, w takim wypadku koszty transportu stanowią część składową kosztów handlowych, związanych z dokonaną transakcją, przyczem dla oceny prawnej tej pozycji kosztów w ramach art. 5 p. 7 ustawy obojętną byłoby rzeczą, czy te koszty transportu mieszczą się w umówionej cenie sprzedaży za towar, czy też strony ich wysokość ustaliły odrębnie, albowiem do realizacji umowy sprzedaży konieczne jest, by sprzedawca oddał kupującemu towar w miejscu przeznaczenia, czyli towar, dostawiony przez siebie do tego miejsca. Jeżeli natomiast wytwórca sprzedaje swoje wyroby loco wytwórnia, t. j. jeżeli nabywca zobowiązał się do odbioru nabytego towaru w wytwórni, to przewóz towaru na inne, od miejsca wytwórni różne, miejsce przeznaczenia jest już rzeczą nabywcy, zaczem też i jego obciążają koszty przewozu. O ile w takim wypadku dostawca mimo to podejmuje się dostarczenia towaru do miejsca, wskazanego przez odbiorcę, ale z zastrzeżeniem, że przewóz odbędzie się na rachunek i niebezpieczeństwo nabywcy, przyczem nabywca ponosi także koszty przewozu, to co do traktowania tych wydatków, narazie przez sprzedawcę poniesionych na rachunek nabywcy, mają zastosowanie przepisy ustępu końcowego art. 5 ustawy.

Otóż do kosztów przewozu, o których wyżej była mowa, zaliczyć wypada także opłaty za użycie odpowiednich środków przewozowych, w konkretnym wypadku — specjalnych cystern przewozowych.

W przewodzie administracyjnym nie ustalono w sposób prawidłowy i bezspornie, na jakich warunkach dokonywane były transakcje sprzedaży, z któremi w związku skarżąca dostarczała tych cystern, zaczem też na podstawie stanu, w aktach ujawnionego, nie można było ocenić należycie, czy wynagrodzenie za użycie tych cystern uznać należy za część składową ceny sprzedaży. O ileby nie sprawdzone przez władzę twierdzenie strony skarżącej o sprzedaży wyrobów loco wytwórnia odpowiadało rzeczywistości, to wynagrodzenie za użycie cystern mogłoby mieć charakter oddzielnego wynagrodzenia za usługi uboczne przedsiębiorstwa, które atoli tylko pośrednio pozostają w związku z wykonywanem przedsiębiorstwem wytwórczem, a mianowicie z jego czynnościami, zmierzającemi do realizacji, czyli spieniężenia wyrobów. W tym wypadku wynagrodzenie za te usługi uboczne, oderwane od podstawowej działalności przedsiębiorstwa i nie związane ściśle z realizacją, nie stanowiłyby ekwiwalentu za sprzedane wyroby jako takie, lecz wpływy dodatkowe z tytułu działalności usługowej przedsiębiorstwa, nie mieszczące się w ramach obrotu podatkowego, określonego w art. 5 p. 7 ustawy.

Zważywszy, że w aktach sprawy brak ustaleń w powyższym kierunku, NTA uznał, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia i uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

Ustawa o podatku przemysłowym nie zawiera ogólnej definicji „obrotu", będącego wedle art. 4 podstawą obliczania podatku przemysłowego. Art. 5 wylicza w sposób kazuistyczny, co należy uważać za obrót w „przedsiębiorstwach" różnego typu, czyni to jednak pod kątem widzenia klasyfikacji przedsiębiorstw dla wymiaru podatku przemysłowego i w celu stworzenia podstaw do zróżniczkowania podatku tak na zasadzie zróżniczkowania podstaw wymiaru, jak i zróżniczkowania stawek podatkowych. Stoi więc art. 5 w ścisłym związku raczej z art. 7 i całym rozdziałem II ustawy, niż z art. 4, w stosunku do którego daje on tylko cenny materjał interpretacyjny. Nie daje jednak art. 5 bezpośredniej ogólnej odpowiedzi na pytanie, co to jest „obrót".

Z zestawienia słów art. 4 „obrót, osiągnięty przez przedsiębiorstwo, względnie zajęcie (art. 1)" z art. 1 i art. 10 wynikać się zdaje ogólna reguła, że obrotem jest wyrażony w cyfrach rezultat każdej działalności gospodarczej (przemysłowej, handlowej, innej na zysk obliczonej, zarobkowej) jednostki, podlegającej podatkowi względnie od niego nie zwolnionej (art. 2 i 3). Art. 5 zwęża to pojęcie do działalności gospodarczej skierowanej nazewnątrz i ustala zasadę ogólną, że cyfrowe oznaczenie obrotu następuje na zasadzie nie wartości świadczeń przedsiębiorstwa, lecz uzyskanego przezeń ekwiwalentu (z wyjątkiem obrotów zagranicznych przedsiębiorstw skupu zawodowego). Tę myśl podstawową zastosowuje art. 5 do poszczególnych typów działalności gospodarczej, ustalając, co należy przy każdym z tych typów uważać za podlegający opodatkowaniu ekwiwalent, czyli innemi słowy, na jakich zasadach należy przy każdym z tych typów ustalić podstawy wymiaru.

Nie powinno się nadawać art. 5 dalej idącego znaczenia, a zwłaszcza interpretować go w ten sposób, jakby on ustalał wyczerpująco, co ma być uważane za obrót w poszczególnych rodzajach przedsiębiorstw z tem, że w każdym rodzaju przedsiębiorstw tylko to, co jest wyliczone w danym punkcie art. 5, będzie uważane za obrót i poddane opodatkowaniu, tak, że np. w sklepie podlegają opodatkowaniu tylko obroty wyliczone w art. 5 p. 1, w banku tylko obroty wyliczone w p. 2, w fabryce tylko obroty wyliczone w p. 7 i t. d.

Przedewszystkiem musi się wziąć pod uwagę specyficzne znaczenie słowa „przedsiębiorstwo", w jakiem ono jest używane w ustawie o podatku przemysłowym. Z art. 1 wynika, że przedsiębiorstwem jest każdy zespół działalności gospodarczej, obliczonej na zysk, a art. 10 ustala, iż przedsiębiorstwem jest także wykonywanie czynności zarobkowych bez utrzymywania oddzielnego zakładu. Dalsze artykuły używają określenia „oddzielny zakład" lub „oddzielne przedsiębiorstwo", nie rozgraniczając ściśle tych pojęć i odrywając zupełnie pojęcie podatkowe oddzielnego zakładu czy przedsiębiorstwa od pojęć gospodarczych i prawnych, odpowiadających tym określeniom. Dalej jeszcze idzie rozporządzenie wykonawcze, które np. w § 49 uznaje za „oddzielne przedsiębiorstwo handlowe" każde „przedsiębiorstwo, wymienione odrębnie" w taryfie do art. 23. Z całokształtu przepisów rozdz. II ustawy w zestawieniu z art. 5 wynika, że przedsiębiorstwem w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym jest każdy zespół działalności gospodarczej jednostki fizycznej lub prawnej, skierowany na osiągnięcie jednego z odrębnie w ustawie wymienionych celów gospodarczych lub posiadający znamiona charakterystyczne od-

rębnie w ustawie traktowanego typu działalności gospodarczej. Kupiec więc, prowadzący w jednym lokalu handel towarowy w własnem imieniu i handel komisowy temi samemi artykułami, prowadzi w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym dwa przedsiębiorstwa. Tak samo fabrykant, wytwarzający w swej fabryce wytwory gotowe z własnych materjałów i przerabiający za wynagrodzeniem obce materjały na takie same wytwory, prowadzi dwa przedsiębiorstwa; gdyby ponadto jeszcze prowadził w lokalu fabrycznym hurtową sprzedaż takich samych wytworów obcej produkcji, byłoby to odrębnem, trzeciem przedsiębiorstwem, a sprzedaż komisowa wytworów wyprodukowanych z obcego materjału za wynagrodzeniem — czwartem i t. p.

Rozróżnienia te nie ograniczają się co do swego znaczenia do kwestji wykupna odrębnych świadectw przemysłowych; jest to tylko jeden z efektów specyficznego pojęcia „przedsiębiorstwa" w ustawie o podatku przemysłowym; drugim, czasem równoległym, ale niekoniecznie z pierwszym związanym, jest odrębne traktowanie wyników działalności gospodarczej w płaszczyźnie podatku od obrotu (różne podstawy wymiaru, różne stawki podatku). W przypadku handlu towarowego w własnem imieniu i komisowego w jednem gospodarczo przedsiębiorstwie niema obowiązku wykupienia dwu odrębnych świadectw, obrót jednak i stawka podatkowa będą ustalane na odrębnych zasadach dla każdego z tych „przedsiębiorstw", a ściślej się wyrażając, dla każdej z tych gałęzi działalności gospodarczej, odmiennie. Przypadek ten jest w ustawie przewidziany expressis verbis („prowadzenie handlu jednocześnie na rachunek własny i cudzy nie stanowi przeszkody do ustalania podatku od obrotu w myśl art. 5 p. 5 ustawy"), inny, analogiczny, odnoszący się do przedsiębiorstw przemysłowych, prowadzących produkcję określoną w p. 7 art. 5 równolegle z przerobem z p. 8, uregulowany jest w odniesieniu do młynów w § 30 rozp. wykon. Nie powinno ulegać wątpliwości, że te szczegółowe normy nie mają charakteru jakichś wyjątków od odmiennej reguły, ale że stanowią one wyraz nie wypowiedzianej wyraźnie, w formie ściśle sprecyzowanej, reguły i że muszą być na zasadzie analogji stosowane i w innych wypadkach osiągania obrotu zapomocą różnych form działalności gospodarczej w obrębie jednego (gospodarczo i prawnie) przedsiębiorstwa. Regułę tę wypowiada ustawa w formie fikcji odrębności przedsiębiorstw czy zakładów i do tej fikcji dostosowuje wyliczenie art. 5; obranie tej formy nie może jednak być podstawą uznawania w jednem przedsiębiorstwie za nie podlegającą opodatkowaniu działalności gospodarczej, która w innem podlegałaby podatkowi.

NTA słusznie w kilku wypadkach — ostatnio w orzeczeniu OPA, I, 98 — orzekł, iż w przedsiębiorstwach przemysłowych nie stanowi obrotu przychód osiągnięty ze sprzedaży przedmiotów, wchodzących w skład majątku zakładowego przedsiębiorstwa, jednak motywy, uzasadniające te orzeczenia, są zbyt ciasne, ograniczają się bowiem do stwierdzenia, że przychód taki nie podpada pod określenie obrotu, zawarte w art. 5 p. 7. Obrotu, podlegającego podatkowi, niema w tym wypadku, ponieważ dana transakcja wogóle nie wynika z działalności gospodarczej i w ż a d n e m innem przedsiębiorstwie, nietylko przemysłowem, nie podlegałaby podatkowi, a więc nie dlatego, że nie odpowiada ona wymogom p. 7 art. 5, ale dlatego, że nie odpowiada wymogom ż a d n e g o punktu art. 5. Gdyby to samo przedsiębiorstwo przemysłowe sprzedało nie np. starą maszynę, ale zakupiony poprzednio surowiec, przeznaczony do przeróbki, a następnie zbędny z powodu zaniechania produkcji danego artykułu, obrót taki — choć niewątpliwie nie mieszczący się w ramach art. 5 p. 7 (w którym słowo „surowce" może być odniesione logicznie tylko do przedsiębiorstw „wydobywających surowce") — podlegałby opodatkowaniu jako obrót z art. 5 p. 1, ponieważ sprzedaż ta uważana byłaby w myśl § 27 rozp. wykon. za odrębne, doraźne „przedsiębiorstwo" handlu towarowego.

W wypadku, którym zajął się NTA w niniejszem orzeczeniu, wynajem cystern oczywiście nie mieści się w ramach art. 5 p. 7, ale mieści się on równie niewątpliwie w ramach art. 5 p. 5 (arg. część II rozdz. VI lit. A taryfy i § 116 rozp. wykon.) i gdyby był wykonywany przez przedsiębiorstwo przewozowe, podlegałby opodatkowaniu. Jeśli przedsiębiorstwo wynajmuje cysterny swym odbiorcom — choćby nie w celu bezpośredniego zysku, ale dla zachęty odbiorców, uproszczenia ekspedycji i tym podobnych celów niewątpliwie gospodarczych — to prowadzi ono w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym odrębne „przedsiębiorstwo" wynajmu cystern, podlegające opodatkowaniu na zasadzie art. 5 p. 5 od sumy pobranego wynagrodzenia. Czy odrębność tego „przedsiębiorstwa" idzie aż tak daleko, by wymagała nabycia odrębnego świadectwa przemysłowego, jest kwestją poboczną, nie mającą dla kwestji podatku od obrotu żadnego znaczenia, gdyż wyżej wskazane analogje z handlem w własnem imieniu i komisowym oraz z przerobem własnych i obcych surowców wskazują, że k a ż d a działalność gospodarcza, podpadająca pod j a k i k o l w i e k punkt art. 5, podlega opodatkowaniu bez względu na to, czy wymaga ona w danej kombinacji nabycia odrębnego świadectwa i czy główny gospodarczy charakter przedsiębiorstwa, prowadzącego tę działalność, pokrywa się z typem przedsiębiorstwa, wymienionym w punkcie, który obejmuje dany typ działalności gospodarczej.

W imię sprawiedliwości podatkowej musi się szukać definicji obrotu w c a ł o ś c i art. 5 w związku z innemi przepisami ustawy, a nie w poszczególnych punktach tego artykułu, zależnie od zasadniczego charakteru opodatkowanego podmiotu. Jeśli jakikolwiek podmiot, podlegający podatkowi przemysłowemu, prowadzi jakąkolwiek, choćby doraźną i poboczną, nawet całkiem przypadkową, działalność gospodarczą, podlegającą w myśl któregokolwiek punktu art. 5 podatkowi od obrotu, musi być ekwiwalent, uzyskany za jego świadczenia, doliczony do obrotu i opodatkowany w właściwy sposób i właściwą stawką. Obojętne jest w zasadzie, czy się to stanie przy zastosowaniu wprowadzonej do ustawy o podatku przemysłowym fikcji odrębności „przedsiębiorstwa", prowadzonego w obrębie jednostki gospodarczej innego typu, czy też drogą wyjścia z ogólnego pojęcia obrotu podlegającego podatkowi, wydedukowanego z całokształtu przepisów ustawy i dostosowanego do każdego konkretnego wypadku przy uwzględnieniu szczegółowych norm art. 5, jako materjału interpretacyjnego.

Dla wyjaśnienia i ustalenia teoretycznych podstaw podatku przemysłowego i oparcia tem samem dalszej judykatury na trwałych podstawach zasadniczych, byłoby jednak pożądane, by judykatura poszła tą drugą drogą i sprecyzowała ogólne pojęcie obrotu, podlegającego podatkowi, traktując szczegółowe przepisy art. 5 jako wskazówki, jak ogólną definicję zastosować do poszczególnych typów obrotów. Takie ujęcie zagadnienia usunęłoby niebezpieczeństwo niedopowiedzeń, z których jednem jest teza 4) omawianego wyroku, słusznie stwierdzająca, że usługi uboczne przedsiębiorstwa, nie mieszczące się w ramach jego podstawowej działalności, nie wchodzą w zakres obrotów z art. 5 p. 7, pomijająca jednak, iż m i m o t o uzyskany za te usługi ekwiwalent powinien być wliczony do obrotu i odpowiednio do charakteru usług opodatkowany — przy zastosowaniu odpowiedniego innego punktu art. 5.

J. Pomianowski

135.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż przez przedsiębiorstwa przemysłowe przedsiębiorstwom dorożkarskim — stawka podatku.

Obrót młyna ze sprzedaży otrąb przedsiębiorstwom dorożkarskim na paszę dla koni podpada pod ulgową stawkę z art. 7 lit. a) ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 17 maja 1932 l. rej. 1004/30 w sprawie Marjana Frydrychiewicza przeciw Komisji Odwoławczej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

. . . Art. 7 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. głosi, iż do obrotów, osiągniętych przez przedsiębiorstwa przemysłowe ze sprzedaży wydobytych surowców lub wyprodukowanych towarów, ma zastosowanie ulgowa 1%-owa stawka podatkowa, o ile artykuły te zostały nabyte również przez przedsiębiorstwa przemysłowe, przerabiające je, względnie zużywające w prowadzonym przemyśle. Wynika z tego, że do przyznania ulgowej stawki koniecznym warunkiem jest przedewszystkiem, aby tak po stronie sprzedawcy, jak i nabywcy, wchodziły w grę przedsiębiorstwa przemysłowe, następnie, aby nabyte przez przedsiębiorstwa przemysłowe artykuły uległy przeróbce, względnie zużyte zostały w prowadzonym przemyśle, to znaczy w celu produkcji, w ramach danego przedsiębiorstwa, a nie w celach konsumcyjnych lub inwestycyjnych nabywcy. Na tle powyższych postanowień ustawy wynikł spór między stronami o to, czy przedsiębiorstwo dorożkarskie, któremu skarżący sprzedał ze swego młyna otręby, jako paszę dla koni, jest przedsiębiorstwem przemysłowem i w związku z tem, czy obroty, osiągnięte z tego rodzaju sprzedaży, korzystają z ulgowej stawki, przewidzianej w art. 7 lit. a) ustawy, czy nie. Władza pozwana, jak dowodzi treść odpowiedzi na skargę, wychodzi ze stanowiska, że dorożkarstwo nie jest przedsiębiorstwem przemysłowem, a twierdzenie to opiera na postanowieniach taryfy, która w części II lit. C rozdział XIX wspomina o wszelkich innych, nie wymienionych w poprzednich rozdziałach „przedsiębiorstwach przemysłowych, tudzież zajęciach rzemieślniczych, rękodzielniczych, dorożkarstwie i furmaństwie“; z użycia wyrazu „tudzież“ wynika, zdaniem odpowiedzi na skargę, to, że powyższe zajęcia rzemieślnicze, dorożkarstwo i t. d. nie należą do przedsiębiorstw przemysłowych.

Stanowiska tego atoli NTA nie mógł uznać za trafne. Powołana ustawa o podatku przemysłowym odróżnia w art. 1 i w całym szeregu

dalszych artykułów przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe i inne, na zysk obliczone, przedsiębiorstwa, nie podaje jednak definicji, jakie przedsiębiorstwa należy uważać za przemysłowe, ani też nie wylicza tych przedsiębiorstw. Dopiero taryfa, jako załącznik do art. 23 ustawy, zajmuje się podziałem przedsiębiorstw na przedsiębiorstwa handlowe, przedsiębiorstwa przemysłowe oraz zajęcia przemysłowe, zaliczając w grupie C rozdziale XIX do przedsiębiorstw przemysłowych także zajęcia rzemieślnicze, rękodzielnicze, dorożkarstwo i furmaństwo. Z postanowień taryfy wynika przeto, że przedsiębiorstwo dorożkarskie jest przedsiębiorstwem przemysłowem, że więc, zakupując otręby na wyżywienie koni, zakupuje je w celu uzyskania w ten sposób siły popędowej, czyli zużywa je w prowadzonym przemyśle.

Skoro tedy sama taryfa w części II lit. C rozdział XIX zalicza dorożkarstwo do przedsiębiorstw przemysłowych, mówiąc, że wszystkie inne, nie wymienione w poprzednich rozdziałach, przedsiębiorstwa przemysłowe, tudzież zajęcia rzemieślnicze, rękodzielnicze, dorożkarstwo i furmaństwo zaliczyć należy do przedsiębiorstw przemysłowych, to niema żadnej racji do twierdzenia, jak to czyni władza pozwana, że wyliczenie to odróżnia dorożkarstwo od przedsiębiorstw przemysłowych. Idąc za poglądem władzy pozwanej, dojśćby należało do wniosku, że niema też podstawy do przyznania ulgi z art. 7 lit. a) ustawy wszelkim zajęciom rzemieślniczym; i tak krawiec — rzemieślnik, który szyje ubiory z materjałów, nabytych w fabrykach sukna, nie mógłby korzystać z ulgowej stawki, natomiast krawiec, prowadzący swój warsztat sposobem fabrycznym, korzystałby z tejże ulgowej stawki, co przecież nie mogło być intencją ustawodawcy.

W okoliczności zatem tej, że władza pozwana nie przyznała ulgi podatkowej dla obrotu, osiągniętego ze sprzedaży przez skarżącego otrąb przedsiębiorstwu dorożkarskiemu, NTA dopatrzył się naruszenia ustawy i z tego powodu, na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

136.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Hurtowa sprzedaż artykułów pierwszej potrzeby do W. M. Gdańska — stawka podatku.

Obrót ze sprzedaży artykułów pierwszej potrzeby oraz surowców, niezbędnych do rozwoju rolnictwa i przemysłu krajowego, do W. M. Gdańska nie korzysta z ulgowej stawki z art. 7 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 31 grudnia 1932 l. rej. 9818/30 w sprawie firmy: Handel zboża i mąki Baerwalda Sp. z ogr. odp. w Bydgoszczy przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1926.

Izba Skarbowa decyzją z 18 października 1930 załatwiając odwołanie skarżącej firmy, wniesione od wymiaru podatku przemysłowego za r. 1926, zastosowała 2% stawkę podatkową m. i. do części obrotu w kwocie 153.125 zł, jako pochodzącej ze sprzedaży mąki i ospy do Gdańska, motywując swoje stanowisko tem, iż warunkiem przyznania ulgowej stawki podatkowej jest, by obroty dotyczyły transakcyj, dokonanych w kraju, t. j. dla potrzeb krajowych....

...NTA uznał skargę za nieuzasadnioną, a to z następujących powodów:

Art. 7 p. b) mówi, iż podatek od obrotu wynosi ½% od obrotów, dokonanych artykułami pierwszej potrzeby oraz surowcami, niezbędnemi do rozwoju rolnictwa i przemysłu krajowego przez przedsiębiorstwa handlowe przy sprzedaży hurtowej. Ze związku, w jakim użyte zostało określenie punktu b) art. 7, w którym jest mowa o artykułach pierwszej potrzeby oraz o surowcach niezbędnych do rozwoju rolnictwa i przemysłu krajowego, jak również z zestawienia przepisu tego z przepisami ustępów 2 i 3 tegoż artykułu wynika, że warunkiem przyznania obrotom z wymienionych transakcyj przywileju ulgowej stawki jest to, by obroty te dotyczyły transakcyj, dokonywanych w kraju, t. j. dla potrzeb krajowych. Za taką wykładnią przepisów przemawia także intencja ustawodawcy, aby drogą zniżonych stawek podatkowych oddziaływać na kształtowanie się cen na rynku wewnętrznym, w szczególności zapewnić gospodarstwu krajowemu artykuły pierwszej potrzeby i surowce po możliwie niskich cenach drogą obniżenia ciężaru podatkowego, podczas gdy spożycie takich artykułów poza obszarem Rzeczypospolitej w płaszczyźnie wzmiankowanego przepisu dla gospodarstwa krajowego jest obojętne.

Bez znaczenia dla rozpoznawanej kwestji jest podniesiony w skardze moment, iż chodzi tutaj o obroty dokonane na terenie W. M. Gdańska, które razem z Polską stanowi jeden obszar celny. Jednolitość bowiem obszaru celnego nie ma żadnego wpływu na kwestję suwerenności podatkowej Polski i Gdańska, którą każdy z powyższych organizmów posiada tylko w odniesieniu do przedsiębiorstw, na jego terytorjum istniejących. Wkońcu określenie wymogów hurtowej sprzedaży w ujęciu ustępu 3 art. 7 ustawy wskazuje również na to, że przepis punktu b) art. 7 o hurtowej sprzedaży nie ma zastosowania w przypadku wywozu towarów „celem odsprzedaży, dalszej produk-

cji lub eksploatacji" poza obszar obowiązywania ustawy, gdyż możność sprawdzenia tych wymogów usuwałaby się z pod ingerencji władz skarbowych, skoro moc powołanej ustawy rozciąga się tylko na obszar Rzeczypospolitej....

137.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Hurtowa sprzedaż artykułów pierwszej potrzeby, sprowadzonych z W. M. Gdańska — stawka podatku.

Obrót ze sprzedaży artykułów pierwszej potrzeby, sprowadzonych z W. M. Gdańska, nie korzysta z ulgowej stawki z art. 7 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 30 listopada 1932 l. rej. 7778/30, 7779/30 w sprawie Jana Kajewskiego w Poznaniu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927 i 1928.

W odwołaniu przeciw wymiarowi podatku od obrotu za r. 1927 Kajewski zarzucał niewłaściwe zastosowanie stawki 1% zamiast ½% do obrotu w kwocie zł 2.603.639, osiągniętego ze sprzedaży hurtowej artykułów spożywczych (tłuszcze jadalne), pochodzących z Gdańska, które Komisja Szacunkowa traktuje jako artykuły pochodzenia zagranicznego, gdy tymczasem Rzeczpospolita Polska i W. M. Gdańsk stanowią jeden obszar celny, na jednym zaś obszarze celnym należy stosować do wszystkich obrotów towarowych identyczne stawki podatkowe. Z tego samego powodu płatnik wniósł odwołanie także przeciw wymiarowi tego podatku za r. 1928, przy którym do obrotu w kwocie zł 2.199.780 zastosowano 1% stawkę zamiast ½% stawki podatkowej.

Komisja Odwoławcza dwiema decyzjami z 27 marca i 11 czerwca 1930 nie uwzględniła odwołań, podając w motywach swych, że ulgowa ½% stawka podatkowa z art. 7 lit. b) ustawy odnosi się do obrotów, osiągniętych ze sprzedaży artykułów spożywczych pierwszej potrzeby pochodzenia krajowego, a nie do obrotów, osiągniętych ze sprzedaży tłuszczów jadalnych pochodzenia gdańskiego.

W dwóch odrębnych skargach do NTA na powyższe decyzje skarżący powtarza wywody swych odwołań i wnosi o uchylenie zaskarżonych decyzyj.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi, skierowany przeciw zastosowaniu 1% ulgowej stawki do obrotów w kwocie zł 2.603.639 za r. 1927 i w kwocie zł 2.199.780 za r. 1928, zamiast ½% stawki z art. 7 lit. b) ustawy, jako osiągniętych z hurtowej sprzedaży artykułów pierwszej potrzeby, przywiezionych z Gdańska, NTA uznał za chybiony.

Art. 7 p. b) ustawy głosi, że podatek od obrotu wynosi ½% od obrotów, dokonanych artykułami pierwszej potrzeby oraz surowcami, niezbędnemi do rozwoju rolnictwa i przemysłu krajowego, przez przedsiębiorstwa handlowe przy sprzedaży hurtowej. W ostatnim ustępie tegoż art. 7 ustawy prawodawca upoważnił Ministra Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu do ustalenia artykułów pierwszej potrzeby. W myśl tego przepisu Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu ustalił wykaz artykułów pierwszej potrzeby, do których zaliczył m. i. jadalne produkty spożywcze pochodzenia krajowego, w szczególności zaś tłuszcze jadalne, roślinne i zwierzęce.

Spór w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do pytania, czy tłuszcze jadalne, sprowadzone z Gdańska, podpadają pod pojęcie jadalnych produktów pochodzenia krajowego. Pytanie to należy rozstrzygnąć w sensie negatywnym. Jakkolwiek bowiem W. M. Gdańsk tworzy razem z Rzecząpospolitą Polską jeden obszar celny, to jednak tak terytorjum W. M. Gdańska, jak terytorjum Państwa Polskiego posiadają odrębną suwerenność podatkową. W konsekwencji tej odrębności produkty jadalne, sprowadzone z Gdańska, gdyby nawet nie pochodziły z poza obszaru celnego, lecz wyprodukowane były na terytorjum W. M. Gdańska, nie czyniłyby zadość przepisanemu w ustawie warunkowi pochodzenia krajowego.

Za powyższą wykładnią przemawia także intencja ustawodawcy, który miał na oku popieranie wytwórczości jedynie w swoim kraju przez odpowiednie obniżenie cen tych artykułów zapomocą zniżonych stawek podatkowych.

Z tych powodów należało skargi oddalić, jako nieuzasadnione.

Obecnie obowiązująca ustawa o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. w art. 94 p. 7, poświęconym ulgom, przewiduje w wypadkach stwierdzonej potrzeby gospodarczej prawo władzy częściowego lub całkowitego zwolnienia od podatku obrotów firm krajowych, osiągniętych z transakcyj zawartych z firmami, posiadającemi swoją siedzibę na terenie W. M. Gdańska. Przepis ten bynajmniej nie rozstrzyga spornych na tle poprzednio obowiązującej ustawy pytań, czy eksport do Gdańska podpada pod art. 3 p. 15 i czy eksport do Gdańska może korzystać z ulgowej stawki, przewidzianej w art. 7 p. a), obecnie w art. 7 p. 9 (t. j. w wypadkach sprzedaży przez przedsiębiorstwa przemysłowe swoich wytworów innym przedsiębiorstwom przemysłowym dla celów nieinwestycyjnych). Dotychczasowa judykatura NTA pozostaje wobec tego odnośnie do kwestji gdańskiej w dalszym ciągu aktualna.

Poza omawianym wyrokiem i wyrokiem z 31 grudnia 1932 l. rej. 9818/30 (OPA, II, 136), który tak samo negatywnie rozstrzyga kwestję zastosowania ulgowej stawki z art. 7 p. b) do obrotu ze sprzedaży do Gdańska, NTA odnośnie do W. M. Gdańska w wyrokach z 7 kwietnia 1930 l. rej. 2284/27 (Zbiór wyroków Nr. 295 S) i z 18 stycznia 1933 l. rej. 6135/30 (OPA, II, 133) ustalił, że art. 3 p. 15 nie ma zastosowania do wywozu do Gdańska, w wyroku zaś z 20 lutego 1929 l. rej. 4728/26 (Zbiór wyroków Nr. 30 S) NTA odmówił zastosowania art. 7 p. a) ustawy z 1925 r. (obecnie art. 7 p. 9) w przypadku, kiedy nabywcą produktu jest przedsiębiorstwo, położone w Gdańsku.

Powyższe kwestje wyczerpują judykaturę NTA odnośnie do Gdańska w dziedzinie podatku przemysłowego. W tej judykaturze NTA operuje następującemi przesłankami: a) wspólność celna W. M. Gdańska i Rzeczypospolitej Polskiej, b) odrębność podatkowa, c) względy gospodarcze, jak protegowanie krajowego przemysłu, względnie zapobieżenie wywozowi do Gdańska i reeksportowi z Gdańska na obszar Rzeczypospolitej, zapewnienie gospodarstwu krajowemu artykułów pierwszej potrzeby i surowców po niskich cenach.

Żadnej z tych przesłanek z osobna nie można odmówić słuszności. Żałować tylko należy, że kwestja traktowania podatkowego Gdańska w ustawie o podatku przemysłowym nie jest jasno postawiona tak, jak jest np. załatwiona w art. 181 u. o. s., która mówi wyraźnie, że jej przepisy, tyczące się zagranicy, stosuje się również do obszaru W. M. Gdańska.

Jeden tylko przepis o podatku przemysłowym nie pozostawia wątpliwości, że Gdańsk należy traktować narówni z zagranicą, mianowicie: podając w art. 5 specjalnie skarbową definicję komisu i pośrednictwa, ustawa o podatku przemysłowym w celu określenia komisantów używa zwrotu: „działający na rachunek osób, nie opłacających podatku przemysłowego w myśl niniejszej ustawy”.

W wyrokach swoich z dziedziny podatku przemysłowego, dotyczących W. M. Gdańska, NTA unika powiązania w całokształt wszystkich kwestyj, wypływających z ustawy o podatku przemysłowym między sobą, względnie z innemi ustawami skarbowemi. Zagadnienia te, m. zd., powinny być w judykaturze ujęte w całokształt, o ile oczywiście wyraźny przepis ustawy nie daje pozytywnego specjalnego rozstrzygnięcia dla poszczególnego wypadku.

Nie należałoby więc traktować ustawy o podatku przemysłowym bez związku z innemi ustawami, mianowicie taryfą celną, ustawą karną skarbową i t. d. Jeżeli wyjść z założenia odrębności państwowej i podatkowej W. M. Gdańska, to w szczególności należałoby dojść do wniosku, że art. 3 p. 15 ma wobec Gdańska zastosowanie. Jedynym argumentem, przemawiającym przeciw temu wnioskowi, byłaby wspólność celna obszaru Rzeczypospolitej i W. M. Gdańska. Jednakże ta wspólność celna w świetle judykatury SN na tle art. 46 u. k. s. jest tylko względna. W myśl bowiem uchwały całej Izby II SN (Nr. 58/30 Zbioru orzeczeń Izby II i orzeczenie SN z 29 lipca 1930 II. 4 K. 333/30, cyt. u Dr. Lemkina, Ustawa karna skarbowa, Warszawa, 1932, przy art. 46), pomiędzy Gdańskiem a Rzecząpospolitą przechodzi, że się tak wyrażę, idealna linja celna, wobec czego ograniczeniu przywozu z W. M. Gdańska do Rzeczypospolitej podlegają nietylko przedmioty, stanowiące monopol lub podlegające akcyzie, lecz wszelkie towary zagraniczne, wprowadzone do W. M. Gdańska z kontyngentów, przewidzianych w części 3 art. 212 umowy polsko-gdańskiej z 24 października 1921.

Stając na stanowisku powyższych orzeczeń SN, możnaby bez ujmy dla interesów gospodarczych Polski uznać, iż eksport do Gdańska, korzystny wszak

z punktu widzenia bilansu płatniczego Polski, może być zwolniony od podatku przemysłowego. Reeksport tychże towarów z Gdańska do Polski podpadałby pod sankcję art. 46 u. k. s.

Na tej drodze możnaby doprowadzić do jednolitego traktowania podatkowego stosunków handlowych z Gdańskiem w ramach dziś obowiązującej ustawy o podatku przemysłowym.

Władysław Józef Szatensztejn

138.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż szyn kopalniom — stawka podatku.

Sprzedaż kopalniom szyn na podpory i podkłady, jako służących celom inwestycyjnym, nie zaś eksploatacji, nie korzysta z ulgowej 1% stawki podatkowej na zasadzie art. 7 ust. 2 i 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 13 stycznia 1933 l. rej. 6342/30 w sprawie Hermana Kraemera w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...O ile chodzi o dalszy zarzut skargi, że władza pozwana nie przyznała 1%-owej ulgowej stawki podatkowej dla obrotu, pochodzącego ze sprzedaży szyn kopalniom dla celów eksploatacji, NTA uznał zarzut ten za chybiony.

Przepis ustępu 3 art. 7 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. był przedmiotem badań i rozważań przy sposobności rozstrzygania sprawy ze skargi firmy „Górnośląskie Towarzystwo Górniczo-Hutnicze, Sp. z ogr. odp." w Warszawie, w wyroku z 13 listopada 1931 l. rej. 7074/29. W wyroku powyższym NTA ustalił i uzasadnił, że użyte w cyt. postanowieniu ustawy wyrażenie „celem eksploatacji" uznane być winno za odnoszące się tylko do samego towaru sprzedanego. Dla braku tego wymogu szyny, sprzedane kopalniom węgla, nie mogą być podciągnięte pod powyższą grupę, lecz traktowane być winny, jak to słusznie podnosi władza pozwana w odpowiedzi na skargę, jako służące celom ściśle inwestycyjnym nabywającego przedsiębiorstwa przemysłowego, jako „podpory i podkładki" w kopalniach, któreto cele nie zostały objęte postanowieniami ust. 3 art. 7 ustawy. W tym względzie zresztą NTA powołuje się na motywy wyroku z 14 grudnia 1931 l. rej. 9754/30, dotyczącego kwestji obrotu kopalniakami.

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej.

139.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Hurt. Sprzedaż maszyn rolniczych większych rozmiarów producentom rolnym.

Sprzedaż producentom rolnym maszyn rolniczych o większych rozmiarach, zajmujących przy transporcie cały wagon, podpada pod sprzedaż hurtową w rozumieniu ust. 3 art. 7 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) jako sprzedaż w ładunkach wagonowych.

Wyrok NTA z 30 maja 1932 l. rej. 1648/30 w sprawie Związku Centrali Maszyn Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927 i 1928.

... W myśl ust. 3 art. 7 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. za sprzedaż hurtową, powodującą zastosowanie ulgowej 1%-owej stawki podatkowej, uważa się zbyt wszelkiego rodzaju towarów wyłącznie kupcom i przemysłowcom oraz przedsiębiorstwom państwowym i komunalnym, celem odprzedaży, dalszej produkcji lub eksploatacji, zaś kółkom rolniczym i producentom rolnym w ładunkach wagonowych.

Wynika z tego, że ustawa o podatku przemysłowym dla zastosowania ulgowej stawki stawia dwa warunki ogólne, a mianowicie: a) co do osoby nabywcy (kupiec, przemysłowiec, przedsiębiorstwa państwowe i komunalne), b) co do celu nabycia (odprzedaż, dalsza produkcja lub eksploatacja), tudzież c) wyjątkowy warunek, dotyczący nabywania towarów przez kółka rolnicze i producentów rolnych, aby nabycie towaru nastąpiło w ładunku wagonowym.

W rozpoznawanej sprawie skarżąca firma, jak dowodzą akta, dokonała sprzedaży producentom rolnym maszyn o wielkich rozmiarach, jak garnitury parowe, lokomobile, młockarnie, które przy wysyłce, chociaż w pojedyńczych sztukach, zajmowały cały wagon, i dla tego rodzaju obrotów za r. 1927 w kwocie 644.519 zł 89 gr i za r. 1928 w kwocie 887.109 zł domagała się ulgowej 1%-owej stawki podatkowej.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie przyznała dla powyższych obrotów ulgowej stawki, wychodząc z założenia, że za wagonową sprzedaż producentom rolnym uważać można sprzedaż artykułów jednego i tego samego gatunku w większej ilości.

Stanowiska tego Trybunał nie mógł jednak uznać za trafne. Zgodnie z gramatyczną wykładnią ustawy, pojęcie hurtu przy

sprzedażach towarów producentom rolnym wypełnia wyłącznie ładunek wagonowy, który korzysta w myśl ust. 2 i 3 art. 7 ustawy z ulgowej stawki podatkowej, przyczem obojętną jest rzeczą, czy ładunek wagonowy obejmuje artykuły jednego i tego samego gatunku w większej ilości, jak tego w zaskarżonem orzeczeniu domaga się władza pozwana. Dla istoty bowiem sprzedaży hurtowej towarów producentom rolnym wystarcza zbyt w ładunku wagonowym bez względu na to, czy obejmuje on większą ilość tego samego gatunku towarów, czy też różnorodną ilość gatunkową, lub też czy ładunek wagonowy obejmuje jedną maszynę, która ze względu na swe rozmiary wymaga załadowania wagonowego.

Jeżeli władza pozwana za wagonową sprzedaż producentom rolnym maszyn większych rozmiarów uważa sprzedaż artykułów jednego i tego samego gatunku w większej ilości, to nawet w myśl tej wykładni władzy trudno byłoby określić, jaka to większa ilość tych maszyn wymagana byłaby do uznania hurtowej sprzedaży i zastosowania ulgowej stawki podatkowej. Wobec powyższego jasną jest rzeczą, że sprzedaż jednej nawet maszyny, która ze względu na swe rozmiary wymaga załadowania wagonowego, uważać należy za sprzedaż hurtową. W okoliczności zatem tej, że władza pozwana dla obrotów w kwocie 644.519 zł 89 gr za r. 1927 i 887.109 zł za r. 1928, jako pochodzących ze sprzedaży maszyn rolniczych producentom rolnym w ładunkach wagonowych, nie przyznała ulgowej 1% stawki podatkowej, NTA dopatrzył się naruszenia ust. 3 art. 7 ustawy i z tego powodu, na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

140.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prawidłowość ksiąg według art. 7 ust. 4 ustawy. Ustalenie obrotu zgodnie z księgami, uznanemi za nieprawidłowe.

1. Kryterja, dotyczące ksiąg handlowych, zawarte w art. 76 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., mają również zastosowanie, o ile chodzi o przepis art. 7 ust. 4 powołanej ustawy.

2. Ustalenie obrotu zgodnie z księgami mimo uznania ich za nieprawidłowe nie ma żadnego wpływu na kwestję dyskwalifikacji tychże ksiąg.

Wyrok NTA z 31 grudnia 1932 l. rej. 5180/30 w sprawie Bera R. w Wilnie przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...Dalsze zarzuty skargi obracają się w płaszczyźnie przepisu art. 7 ust. 4 w związku z ustępem 1 lit. b) względnie lit. d) tegoż artykułu ustawy. Ustawa uzależnia stosowanie stawki podatkowej, przewidzianej pod lit. b) art. 7, od prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych. Pojęcia „prawidłowości" w myśl tego przepisu ustawa oddzielnie nie określa. Natomiast w ustępie 3 art. 76 mówi w związku z ustaleniem obrotu podatkowego, jako podstawy obliczenia podatku, o księgach nieprawidłowych lub nierzetelnych. NTA doszedł do wniosku, że ustawa te same kryterja z art. 76 ust. 3 chce stosować także, o ile chodzi o przepis art. 7 ust. 4. Władza wymiarowa I instancji do protokółu z 17 listopada 1928 ustaliła, że sprawdzone księgi firmy nie mogą być „miarodajne do wymiaru podatku od obrotu na r. 1927", ponieważ nie obejmują całego okresu podatkowego, ponieważ zapisy w tych księgach rozpoczęto bilansem otwarcia na podstawie notatek przeważnie ołówkowych i przez nikogo nie stwierdzonych i ponieważ pewne transakcje, według informacyj urzędowych dokonane przez R. z pewną firmą, nie zostały przeprowadzone przez księgi skarżącego....

...Skarżący ... zarzuty obrazy art. 7 lit. b) i art. 7 lit. d) ustawy uzasadnia wyłącznie wnioskowaniem, że skoro Komisja Odwoławcza ustaliła obrót na sumę zł 499.188,66 + zł 440.95 = zł 499.629,61, to dokonała tego ustalenia na podstawie ksiąg handlowych, z czego wynika, że, wbrew uchwale Komisji Szacunkowej, uznała księgi za miarodajne, zaczem niezastosowanie stawki podatkowej z art. 7 lit. b) względnie lit. d) ustawy obraża tęże ustawę. Otóż w płaszczyźnie tego zarzutu skargi trafnie władza pozwana w odpowiedzi na skargę broni się wskazaniem na oczywiście błędne mniemanie skarżącego, że ustalenie obrotu w wysokości, odpowiadającej zapisom w księgach, jest równoznaczne z uznaniem ksiąg za prawidłowe. Skoro władza I instancji księgi zdyskwalifikowała i na tej podstawie wymierzyła podatek od obrotu z transakcyj hurtowych według 2% stawki, a władza pozwana, mimo żądania w odwołaniu zastosowania stawki z art.7 lit. b), powyższą stawkę utrzymała, to tem samem uznała za uzasadnioną orzeczoną przez władzę I instancji dyskwalifikację ksiąg. Ponieważ skarżący zasadności dyskwalifikacji ksiąg nie kwestjonuje, przeto i zarzut obrazy art. 7 lit. b) wobec przepisów ustępu 4 tegoż artykułu upada jako nieuzasadniony....

141.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Oddzielny skład.

Użycie mieszkania tylko na chwilowe i wyjątkowe przechowanie części zapasu, przeznaczonego na sprzedaż, nie czyni jeszcze z te-

go mieszkania składu w rozumieniu art. 22 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby II (s. 1) SN z 8 września 1932 II. 1 K. 819/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Rajzli B., oskarżonej z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 7 marca 1932, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok z powodu obrazy art. 358 i 377 k. p. k. uchylił.

Sąd, przyjmując kategorycznie, że oskarżona prowadziła handel w mieszkalnej kuchni (choć miała budkę), ustala jedynie, że znaleziono tam dwa worki mąki i że ilość ta świadczy, że nie była to mąka dla własnego użytku, tylko dla s p r z e d a ż y. Przeznaczenie dla sprzedaży nie jest jednak identyczne z rzeczywistą sprzedażą, choćby doraźną i wyjątkową, a tem mniej z wykonywaniem h a n d l u w danym lokalu, co wymaga dokonywania częstotliwego tych czynności jako „prowadzenie" handlu towarowego (art. 10, 11 ustawy o podatku przemysłowym). Nawet użycie mieszkania tylko na chwilowe i wyjątkowe p r z e c h o w a n i e części zapasu, przeznaczonego na sprzedaż, nie czyni jeszcze z tego mieszkania składu w rozumieniu art. 22 ustawy.

Uważając, że budka służyła jako oddzielne pomieszczenie składowe, Sąd nie wypowiada się jasno, czy wyłączył możliwość, aby budka była używana poza przechowaniem zapasu mąki także jako miejsce sprzedaży. Owszem, Sąd zdaje się tego nie wykluczać, skoro wypowiada zapatrywanie, że należy odrzucić twierdzenie, jakoby oskarżona prowadziła handel „tylko z budki". Jeżeli jednak handel był prowadzony zarówno w kuchni, jak i w budce (na podwórzu), to zarzut niewykupienia karty rejestracyjnej z tytułu posiadanej budki nie byłby uzasadniony, obydwa lokale byłyby bowiem wówczas miejscem sprzedaży, niejako rozczłonkowanym jednym sklepem, słowem zakładem handlowym w rozumieniu art. 11 ustawy, stanowiącym jedno, a nie oddzielne przedsiębiorstwa. . . .

142.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Termin nabycia świadectwa przemysłowego.

Art. 30 ustawy o podatku przemysłowym jest tylko przepisem instrukcyjnym, wobec czego nabycie świadectwa przemysłowego w innym terminie, niż w miesiącach listopadzie i grudniu, poprzedzających rok podatkowy, nie ulega karze.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 23 czerwca 1932 II. 2 K. 567/32.

SN, w sprawie Chaima A. i innych, oskarżonych z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Pińsku od wyroku tegoż Sądu z 7 kwietnia 1932, na mocy art. 512 k. p. k. kasację oddalił.

Jak to już SN wyjaśnił, istota przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym polega na uchyleniu się z winy umyślnej lub nieumyślnej od uiszczenia podatku przemysłowego w formie nabycia świadectwa przemysłowego. Podatek w tej formie musi być uiszczony przed rozpoczęciem czynności, stanowiących przedmiot opodatkowania, pod groźbą kary z art. 98 ustawy. Ustawa bowiem karze prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego, lecz nie za nabycie świadectwa w innym terminie niż w miesiącach listopadzie — grudniu, poprzedzających rok podatkowy. Art. 30 jest tylko przepisem instrukcyjnym i przewiduje zwykły normalny bieg rzeczy, że przedsiębiorstwo rozpoczyna działalność z początkiem roku podatkowego, lecz nie stanowi bynajmniej normy, której pogwałcenie jest zagrożone karą. Nikt nie ma obowiązku nabywania w rzeczonym terminie świadectwa przemysłowego, jeśli nie zamierza prowadzić przedsiębiorstwa w roku następnym, i Sąd zupełnie słusznie uznał, że oskarżony, nie mając zamiaru prowadzenia w r. 1931 tartaku i zawiadomiwszy o tem Urząd Skarbowy, nie miał obowiązku bezwzględnego nabycia w końcu r. 1930 świadectwa przemysłowego. Wogóle cała sprawa niniejsza, skoro oskarżony uruchomił tartak 24 lutego 1931, nabywszy przedtem właściwe świadectwo przemysłowe, jest bezprzedmiotowa.

143.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Badanie członka Komisji Odwoławczej w charakterze rzeczoznawcy.

Badanie członka Komisji Odwoławczej przez tę Komisję w charakterze rzeczoznawcy w sprawie, w której uczestniczy przy wydaniu orzeczenia na odwołanie, czyni postępowanie wadliwem.

Wyrok NTA z 21 grudnia 1932 l. rej. 5822/30 w sprawie firmy „Gecel i Abram Chil Maliniak" w Łodzi przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

... Z ogólnych norm prawidłowego postępowania wyraźnie wynika, że nie można w jednej osobie połączyć charakteru orzekającego członka Komisji Odwoławczej i charakteru osoby, służącej jako do-

wód w postaci czy to świadka, czy to rzeczoznawcy, w sprawie, poddanej orzecznictwu tejże Komisji Odwoławczej. Orzekający członek Komisji Odwoławczej, który powołany jest do wydania orzeczenia na zasadzie zebranych dowodów i informacyj, który zatem obowiązany jest do współudziału przy ocenie znajdujących się w sprawie dowodów, nie może oczywiście oceniać zeznań, składanych przez samego siebie, a zatem w sprawach, w których jest powołany jako rzeczoznawca, nie może być jednocześnie członkiem orzekającym Komisji. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę, broniąc tezy dopuszczalności takiego połączenia, miesza dwa pojęcia: opinję członka Komisji Odwoławczej, wypowiadającego się co do danej sprawy, jako jeden z szeregu decydujących głosów przy rozstrzyganiu odwołania, z zeznaniem, składanem przez osobę rzeczoznawcy przed Komisją Odwoławczą. Pierwsza bowiem jest umotywowanym głosem, oddanym za takiem lub innem rozstrzygnięciem sprawy, druga zaś dowodem w postępowaniu, poprzedzającem narady i decyzję.

Zresztą i ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. całkowicie oddziela te dwa charaktery osób, biorących udział w sprawie. W art. 76 ust. 2 prawodawca wyraźnie rozdziela Komisję, a zatem osoby, tę Komisję składające, od osoby rzeczoznawcy, mówiąc, że w razie potrzeby Komisja ma prawo powołać na swe posiedzenie rzeczoznawców, którzy przed przystąpieniem do swych czynności mają złożyć przyrzeczenie w myśl art. 69. Gdyby bowiem nawet orzekający członkowie mogli być powoływani w charakterze rzeczoznawców, to nie potrzebowaliby składać ponownie przyrzeczeń, które już poprzednio, jako członkowie Komisji, złożyli.

Badanie przeto przez orzekającą Komisję Odwoławczą członka tejże orzekającej Komisji w charakterze rzeczoznawcy czyni postępowanie Komisji Odwoławczej wadliwem, wskutek czego NTA zaskarżone orzeczenie uchylił na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.

144.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe. Księga dziennych wpływów i wydatków na zakup towarów.

Księga dziennych wpływów i wydatków na zakup towarów nie wypełnia pojęcia ksiąg handlowych i zaofiarowana na dowód w zeznaniu nie może spowodować formalnych skutków, przewidzianych w art. 76 ust. 3 i 4 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 21 grudnia 1932 l. rej. 6275/30 w sprawie Bronisława Kranza w Inowrocławiu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

... W postępowaniu wymiarowem przed władzą podatkową I instancji skarżący był o tyle chroniony przepisem art. 76 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. przeciw odmiennemu od zeznania ustaleniu obrotu podatkowego, że w zeznaniu oświadczył gotowość przedstawienia swoich ksiąg handlowych, zaś władza wymiarowa tych ksiąg wogóle nie badała.

Lecz w postępowaniu odwoławczem powołane księgi zostały zbadane i do sporządzonego protokółu stwierdzono, o ile chodzi o rodzaj tych ksiąg, że płatnik przedstawił do zbadania tylko księgę dziennych wpływów i wydatków na zakup towarów, czyli rodzaj księgi kasowej. Taka księga sama przez się oczywiście nie wypełnia pojęcia ksiąg handlowych w rozumieniu kodeksu handlowego. Kodeks ten bowiem w rozdz. IV o „księgach handlowych" zobowiązuje w § 38 każdego kupca do prowadzenia ksiąg i wykazywania w tychże jego c z y n n o ś c i h a n d l o w y c h i s t a n u j e g o m a j ą t k u według zasad prawidłowej księgowości. W myśl tego przepisu w związku z § 39, księgi kupca, aby zasługiwały na miano ksiąg h a n d l o w y c h, winny ujawniać nietylko wszelkie t r a n s a k c j e kupca czynne i bierne, ale także stan czynny i bierny jego m a j ą t k u. Księga dziennych wpływów i towarowych wydatków atoli tym wymogom nie czyni zadość i dlatego sama przez się nie jest księgą handlową w rozumieniu kodeksowem. Skoro nie jest ona księgą handlową, to oczywiście powołanie się na nią, chociażby w zeznaniu dokonane, nie może spowodować formalnych skutków, przewidzianych w art. 76 ust. 3 i 4 ustawy jedynie w odniesieniu do ksiąg h a n d l o w y c h. Okoliczność zaś, że władze wymiarowe wyraźnie nie zakomunikowały skarżącemu, iż księgi dziennych wpływów nie uznały za księgę handlową, jest w konkretnym wypadku dla oceny prawidłowości postępowania bez znaczenia dlatego, że organ lustrujący księgi płatnika zaznaczył tę okoliczność w protokóle w sposób nie pozostawiający wątpliwości, że księgi dziennych wpływów nie uważał za księgę handlową w myśl kodeksu handlowego, a Komisja Odwoławcza pośrednio stanęła na stanowisku tego twierdzenia przez argument, że „księga dziennych zbiorów" nie przekonała jej o wysokości rzeczywiście osiągniętego obrotu.

Zarzut obrazy art. 76 ust. 3 ustawy zatem nie jest uzasadniony....

145.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Badanie ksiąg handlowych w postępowaniu odwoławczem.

Nieprzedłożenie w postępowaniu wymiarowem, mimo wezwania władzy, zaofiarowanych w zeznaniu ksiąg handlowych ma ten skutek, że Komisja Odwoławcza, mimo powołania się na te księgi w odwołaniu, nie ma w myśl art. 89 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. obowiązku ich badania.

Wyrok NTA z 9 maja 1932 l. rej. 4105/30 w sprawie W. Paetza w Poznaniu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

... Władza pozwana wyjaśnia w swej odpowiedzi na skargę, iż, z uwagi na złożenie zeznania o obrocie po terminie, nie była związana tem zeznaniem i nie miała obowiązku badania powołanych przez skarżącego ksiąg. Otóż zauważyć należy, że według art. 52 w związku z art. 55, 74 i 76 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. pisemne zeznanie o obrocie należy składać po upływie każdego roku kalendarzowego, w terminie do 15 lutego roku następnego i takie zeznanie władza podatkowa sprawdza i jest związana niem, o ile płatnik w zeznaniu swem powołał się na księgi handlowe i o ile te nie zostały uznane za nieprawidłowe lub nierzetelne. W konkretnym przypadku skarżący złożył wprawdzie zeznanie, lecz po terminie, gdyż w dniu 21 lutego 1928, w któremto zeznaniu powołał się na swe księgi handlowe, zaczem władza pozwana była uprawniona wyłączyć płatnika od udziału w ustalaniu materjalnych podstaw wymiaru. Mimo to jednak, jak dowodzi treść zaskarżonej decyzji, Komisja Odwoławcza z prawa tego nie skorzystała, skoro w motywach swych podała, iż skarżący mimo zawezwania nie przedłożył ksiąg handlowych, na które się w odwołaniu powołał. W szczególności przewodniczący Komisji Szacunkowej pismem z 17 marca 1928 wezwał skarżącego do przedłożenia zaofiarowanych w zeznaniu ksiąg, czyli, że Komisja Szacunkowa rozpatrywała zeznanie jakkolwiek po terminie złożone.

Przechodząc zatem do rozstrzygnięcia zarzutu skargi, dotyczącego pominięcia zaofiarowanych ksiąg handlowych, zauważyć należy, że, jak to już wyżej wspomniano, skarżący w zeznaniu swem, celem poparcia wykazanego obrotu, powołał się na księgi handlowe, i jak akta ujawniają, przewodniczący Komisji Szacunkowej pismem z 17 marca 1928 wezwał płatnika do przedłożenia tych ksiąg, lecz skarżący według notatki urzędowej, umieszczonej na tem wezwaniu, ksiąg

nie przedłożył i wskutek tego nie nabył przywileju, wynikającego z art. 76 ust. 3 ustawy, zabraniającego odmiennego ustalenia obrotu od wykazanego w zeznaniu. Skoro zatem władza wymiarowa wezwała podatnika do przedłożenia zaofiarowanych ksiąg i dała mu możność udowodnienia wykazanego obrotu, i z braku przedłożenia tych ksiąg i wogóle jakiejkolwiek odpowiedzi ze strony podatnika ustaliła obrót, podlegający opodatkowaniu, na podstawie danych, jakiemi rozporządzała, to w postępowaniu tem NTA nie dopatrzył się żadnej wadliwości, ani naruszenia ustawy.

Nieprzedłożenie zaofiarowanych w zeznaniu ksiąg w postępowaniu wymiarowem, wskutek wezwania władzy wymiarowej, ma ten skutek, że i Komisja Odwoławcza, mimo powołania się w odwołaniu na księgi handlowe, nie była obowiązana do ich badania w myśl art. 89 ust. 3, albowiem gotowość przedłożenia ksiąg, o których mowa zarówno w art. 53 p. 7, 76 ust. 3 i 89 ust. 3 ustawy, oczywiście musi być uważana w takim sensie, aby ta gotowość w konkretnym wypadku, to jest, gdy władza tych zaofiarowanych ksiąg zażąda, przybrała realne kształty, czyli dała wynik pozytywny, natomiast negatywne ustosunkowanie się podatnika do wezwania władzy tem samem przekreśla gotowość w rozumieniu powołanego przepisu. W wypadku braku takiej gotowości w postępowaniu wymiarowem, przeprowadzeniu dowodu z ksiąg w postępowaniu odwoławczem stoi na przeszkodzie ust. 3 art. 89, według którego księgi handlowe i inne zapiski, dotyczące obrotu, mogą być rozpatrywane tylko w tym wypadku, gdy podatnik powołał się na nie w zeznaniu o obrocie i oświadczył gotowość ich przedstawienia.

Tymczasem w rozpoznawanej sprawie, choć skarżący w zeznaniu oświadczył gotowość przedstawienia tych ksiąg, to jednak na wezwanie władzy ich nie przedłożył. W tym stanie rzeczy skoro Komisja Odwoławcza, która w myśl art. 89 ust. 2 i 91 ust. 1 ustawy korzysta z tych samych praw, jakie służą Komisji Szacunkowej, oparła swą decyzję wyraźnie na tej okoliczności, że skarżący mimo wezwania w postępowaniu wymiarowem nie przedłożył ksiąg, to NTA nie dopatrzył się zarzuconej obrazy prawa, ani wadliwości postępowania. . . .

146.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Odpowiedzialność karna za nieprawdziwe zeznanie o obrocie. Sprostowanie zeznania.

Otrzymanie wiadomości przez władzę skarbową o osiągnięciu przez przedsiębiorstwo większego obrotu, niż został podany w zezna-

niu o obrocie, przerywa bieg terminu, do którego płatnik może bez narażenia się na odpowiedzialność z art. 105 ustawy o podatku przemysłowym sprostować lub uzupełnić poprzednie zeznanie.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 3 czerwca 1932 II. 2 K. 479/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Lejby K., oskarżonego z art. 105 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., od wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie z 15 marca 1932, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok w części, dotyczącej wymiaru kary, uchylił.

Zarzut skazania oskarżonego za złożenie świadomie fałszywego zeznania o obrocie mimo nieustalenia, aby władza skarbowa otrzymała wiadomość o powyższem przestępstwie przed sprostowaniem przez oskarżonego jego zeznania, jest bezpodstawny, gdyż Sąd Okręgowy w uzasadnieniu wyroku, jako na dowód winy oskarżonego, powołuje się na przesłany przez Intendenturę wykaz dostawców mięsa Nr. 2862, stwierdzający, że obrót oskarżonego za II półrocze 1925 wynosił 140.111 zł, a nie, jak podał oskarżony, 60.923 zł 56 gr, z akt zaś sprawy wynika, że Urząd Skarbowy otrzymał powyższy wykaz w dniu 17 lutego 1926 (data prezentaty Urzędu Skarbowego na piśmie Szef. Intendentury z 16 lutego 1926), podczas gdy oskarżony złożył sprostowanie zeznania dopiero 25 sierpnia 1927. Ponieważ, w myśl orzeczeń SN Nr. 97/25 i 127/27, ujawniona przez władzę podatkową nieprawdziwość zeznania o obrocie stanowi uprawnione domniemanie świadomego uchylenia się płatnika od powinności podatkowej, przeto otrzymanie przez władzę skarbową wiadomości o osiągnięciu przez przedsiębiorstwo oskarżonego większego obrotu, niż został podany w jego zeznaniu o obrocie, stanowi otrzymanie wiadomości o przestępstwie w rozumieniu części 2 art. 116 ustawy o podatku przemysłowym, a przeto przerywa bieg terminu, do którego płatnik może bez narażenia się na odpowiedzialność z art. 105 sprostować lub uzupełnić poprzednie zeznanie....

147.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż spółdzielniom.

Również w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym spółdzielnia jest kupcem.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 7 lipca 1932 II. 2 K. 573/32.

SN w sprawie Jankla B., oskarżonego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu ka-

sacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Lublinie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 22 stycznia 1932, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok z powodu obrazy art. 98 ustawy o podatku przemysłowym oraz art. 4 ustawy o spółdzielniach uchylił.

Kasacja Prokuratora Sądu Okręgowego w Lublinie zarzuca wyrokowi obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym przez uniewinnienie oskarżonego na tej podstawie, iż spółdzielnia żołnierska nie może być uważana za handlującego, co jest sprzeczne z przepisem art. 4 ustawy z 29 października 1920 o spółdzielniach poz. 733 Dz. Ust. Ponadto kasacja zarzuca, iż wyjaśnienia oskarżonego o sprzedaży towarów podoficerom w przekonaniu, iż kupują oni dla pułku, nie polegają na prawdzie, gdyż według zeznań świadków Sz. i Ch. oskarżony często przychodził do spółdzielni, a zatem wiedział, komu sprzedaje towary.

Kasacja zasługuje na uwzględnienie z zasad następujących:

Podstawę faktyczną oskarżenia stanowiła sprzedaż w r. 1929 przez oskarżonego towarów nietylko spożywcom, lecz w mniejszych ilościach także kupcom, a w szczególności spółdzielni 24 p. uł. w Kraśniku.

W myśl części II lit. A rozdz. I kategorja druga p. 1 załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym do kategorji II przedsiębiorstw handlowych zalicza się handel detaliczny, czyli sprzedaż wszelkiego rodzaju towarów w mniejszych ilościach zarówno drobnym kupcom, jak i spożywcom. Ustawa o podatku przemysłowym nie daje określenia pojęcia „kupiec", wobec czego należy w tym względzie kierować się przepisami obowiązujących dzielnicowych kodeksów handlowych, identyfikujących pojęcia „kupca" i „handlującego" (art. 1, 632 i 633 kod. handl., obowiązującego w b. Królestwie Polskiem, art. 2 kod. handl., obowiązującego na Ziemiach Wschodnich, art. 4, 271—273 kod. handl., obowiązującego w b. zaborze austr., §§ 1—3 kod. handl., obowiązującego w b. zaborze pruskim). W myśl art. 4 ustawy z 29 października 1920 o spółdzielniach poz. 733 Dz. Ust., spółdzielnię uważa się za handlującego w rozumieniu prawa handlowego. Z powyższego wynika, iż i w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym spółdzielnia jest kupcem.

Nie licząc się zupełnie z ustawowo nadanym spółdzielniom charakterem handlujących (kupców), Sąd Okręgowy przyszedł do wniosku, iż spółdzielnie wogóle, a szczególnie spółdzielnie wojskowe (żołnierskie) pozbawione są cech osoby handlującej. Ten sprzeczny z ustawą wniosek doprowadził Sąd Okręgowy do obrazy przepisu art. 98 ustawy o podatku przemysłowym w związku z przepisami części II lit. A rozdz. I kategorja druga p. 1 załącznika do art. 23 tej ustawy

oraz art. 4 powołanej wyżej ustawy o spółdzielniach, co musi powodować uchylenie wyroku (art. 494 lit. a, 512 i 515 k. p. k.); wobec czego rozpoznawanie innych zarzutów staje się zbędne.

148.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drobna sprzedaż.

Drobną sprzedażą w rozumieniu kategorji trzeciej p. 1 taryfy (załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym) jest sprzedaż z zakładów, składających się z jednego pokoju, wyłącznie spożywcom; gdy sprzedaż taka odbywa się również drobnym kupcom, stanowi handel detaliczny (kategorja druga p. 1 taryfy).

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 17 maja 1932 II. 4 K. 346/32.

SN w sprawie Jana B., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji, założonej przez Prokuratora Sądu Okręgowego w Chojnicach od wyroku tegoż Sądu z 3 grudnia 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Kasacja Prokuratora zarzuca wyrokowi obrazę art. 98 oraz załącznika do art. 23, część II lit. A. rozdz. I kategorja druga p. 1 ustawy o podatku przemysłowym.

Wedle ustaleń sądu orzekającego Jan B. prowadzi w Czersku przedsiębiorstwo handlowe, a mianowicie detaliczny i drobny handel skórami oraz przyborami szewskiemi i rymarskiemi, nie posiadającemi cechy produkcji wytworniejszej, wykupiwszy na r. 1931 świadectwo przemysłowe kategorji trzeciej (część II lit. A. rozdz. I kategorja trzecia p. 1).

Od zarzutu prowadzenia przedsiębiorstwa bez wykupienia należytego świadectwa, a mianowicie świadectwa II kategorji (część II lit. A. rozdz. I kategorja druga p. 1) zamiast III, sąd oskarżonego uniewinnił, wychodząc z następującego założenia: 1) według części II lit. A. rozdz. I kategorja druga p. 2 lit. h) obowiązkowi wykupienia świadectwa II kategorji podlegają prowadzący handel skórami wytworniejszemi o znamionach w tymże punkcie oznaczonych, a tem samem prowadzący drobny handel innemi skórami nie podlegają temu obowiązkowi i podpadają pod kategorję III; 2) wobec tego, iż oskarżony sprzedaje skóry, nie podpadające pod p. h), obojętna jest okoliczność podniesiona w akcie oskarżenia, że oskarżony sprzedawał skóry także szewcom i rymarzom, a nietylko spożywcom.

Zarzuty kasacji są słuszne.

Punkt 2 kategorji drugiej rozdz. I jest w stosunku do p. 1 wyjątkiem, przewidującym wyższe wymogi dla sprzedaży pewnych artykułów, stanowiąc, iż nawet „drobna sprzedaż“ tych artykułów podpada pod kategorję drugą. Przez zacytowanie po słowach „drobna sprzedaż“ słów w nawiasie: „p. kategorja III“ ustawodawca sprecyzował, co rozumie przez „drobną sprzedaż“ w odróżnieniu od „handlu detalicznego“ z punktu 1. Drobną zatem sprzedażą jest „sprzedaż spożywcom z zakładów, składających się z jednego pokoju“. Jeśli zatem nie zachodzą wyjątkowe, ostrzejsze postanowienia p. 2 kategorji drugiej, natenczas mają zastosowanie postanowienia, stanowiące regułę, a więc bądź p. 1 kategorji drugiej, bądź p. 1 kategorji trzeciej, a dla stwierdzenia, który właśnie z powołanych przepisów ma zastosowanie — przy zakładach, składających się z jednego pokoju — nie jest obojętne ustalenie, czy sprzedaż odbywa się wyłącznie spożywcom, czy także drobnym kupcom. Ta bowiem okoliczność stanowi właśnie cechę charakterystyczną dla odróżnienia „handlu detalicznego“ (kategorja druga p. 1) od „drobnej sprzedaży“ (kategorja trzecia p. 1)....

149.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż krawcom dodatków krawieckich — kategorja świadectwa przemysłowego.

Sprzedaż krawcom dodatków krawieckich nie jest sprzedażą drobną w rozumieniu części II lit. A rozdz. I kategorja trzecia taryfy (załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 28 listopada 1932 l. rej. 9586/30 w sprawie Chemji L. w Będzinie przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wykupienia świadectwa przemysłowego na r. 1928 i ukarania grzywną.

...Ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. rozróżnia w części II lit. A rozdz. I taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy, w związku z podziałem przedsiębiorstw handlowych na kategorje, trzy rodzaje handlu towarowego: handel hurtowy, handel detaliczny i sprzedaż drobną, za którą ustawa uważa sprzedaż wszelkich towarów, z wyjątkiem towarów o cechach produkcji wytworniejszej, wyłącznie spożywcom z zakładów, składających się z jednego pokoju.

W sprawie niniejszej nie jest sporne, że płatnik sprzedaje dodatki krawieckie również krawcom, sam to bowiem przyznaje zarówno w odwołaniu, jak i w skardze, twierdzi jednak, że okoliczność ta nie uzasadnia jeszcze uznania jego handlu za detaliczny w rozumieniu taryfy, a w konsekwencji obowiązku wykupienia świadectwa II kategorji handlowej. Stanowisko to skarżącego jest atoli bezzasadne, skoro do III kategorji przedsiębiorstw handlowych zaliczona jest tylko sprzedaż drobna, t. j. sprzedaż wyłącznie spożywcom, za których mogą być uważani nabywający towar w celu spożycia lub zużycia we własnem gospodarstwie domowem. Krawcy, nabywający dodatki krawieckie celem przerobienia ich, względnie zużycia w prowadzonym przemyśle, nie są oczywiście sami konsumentami tych dodatków w powyższem rozumieniu, skoro oddają je wraz z ubraniem, jako część składową tegoż, zamawiającemu ubranie, który dopiero jest konsumentem w rozumieniu ustawy.

Z tych powodów, nabywający dodatki krawcy nie mogą być uważani za konsumentów w odniesieniu do tych dodatków, a przedsiębiorstwo płatnika — za sprzedaż drobną, zatem w nałożeniu nań obowiązku wykupienia świadectwa II kategorji handlowej i ukaraniu go grzywną NTA nie mógł dopatrzeć się obrazy art. 98 ustawy o podatku przemysłowym. Wobec powyższego NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

150.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwa gastronomiczne.

1. Nie przeczy pojęciu „przedsiębiorstwa gastronomicznego" sprzedaż towaru, wchodzącego w jego zakres, także celem spożycia poza przedsiębiorstwem.

2. Sprzedaż tego rodzaju nie stanowi przeto przedsiębiorstwa oddzielnego, od którego należałoby opłacić odrębny podatek.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 31 maja 1932 II. 4 K. 400/32.

SN w sprawie Elżbiety K., oskarżonej z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji, założonej przez Prokuratora Sądu Okręgowego w Chojnicach od wyroku tegoż Sądu z 12 listopada 1931, na podstawie art. 512 k. p. k. kasację Prokuratora oddalił.

...Sąd orzekający ustalił, że oskarżona była właścicielką piekarni oraz cukierni (kawiarni) i wykonywała w lokalu cukierni drob-

ną sprzedaż pieczywa, bądź to dla osób pijących w jej cukierni kawę, bądź to nazewnątrz do domu, tudzież że oskarżona wykupiła odpowiednie świadectwo przemysłowe dla piekarni i dla cukierni, ale nie wykupiła osobnego (trzeciego) świadectwa przemysłowego dla drobnej sprzedaży pieczywa. Według powyższych ustaleń oskarżona prowadziła przedsiębiorstwo gastronomiczne (część II A. VII załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym), którego cechą jest spożywanie przez klientelę odnośnych produktów na miejscu, które jednakże nie traci cech przedsiębiorstwa gastronomicznego przez to, że towar, wchodzący w zakres danego przedsiębiorstwa, jest spożywany przez konsumentów poza lokalem, w którym towar jest do spożycia podawany. Ponieważ ustawa nie określa bliżej pojęcia przedsiębiorstwa gastronomicznego, przeto miarodajne być musi powszechnie przyjęte rozumienie danego wyrazu lub pojęcia. W życiu potocznem przyjęte jest kupowanie w cukierniach wyrobów cukierniczych także celem spożycia poza lokalem przedsiębiorstwa, wydawanie z restauracyj obiadów „do domów“ i t. p., mimo to jednak nie można uznać, by tego rodzaju czynności nie leżały w zakresie „przedsiębiorstwa gastronomicznego“. Nie przeczy tedy pojęciu „przedsiębiorstwa gastronomicznego“ okoliczność, że towar, wchodzący w zakres tego przedsiębiorstwa, sprzedawany jest także celem spożycia poza przedsiębiorstwem i dlatego sprzedaż tego rodzaju towaru nie stanowi przedsiębiorstwa oddzielnego, od którego należałoby opłacić odrębny podatek....

151.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wyszynk trunków a zakład gastronomiczny.

1. Sam wyszynk trunków, nie połączony z podawaniem posiłku w jakiejkolwiek innej formie, nie jest zakładem gastronomicznym w rozumieniu części II A. VII. kategorja druga p. 2 załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

2. Pojęcie zakładu gastronomicznego obejmuje w ogólności zakłady, których zadaniem jest zaspakajanie potrzeb ludzkich, związanych z odżywianiem się, a więc w których gościom podaje się do spożycia wszelkiego rodzaju potrawy i napoje.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 31 maja 1932 II. 4 K. 399/32.

SN w sprawie Leona W., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji, założonej przez Pro-

kuratora Sądu Okręgowego w Chojnicach od wyroku tegoż Sądu z 12 listopada 1931, na podstawie art. 512, 557 k. p. k. kasację Prokuratora oddalił.

Kasacja, oparta na p. a) art. 494 k. p. k., domaga się uchylenia zaskarżonego wyroku i zarzuca obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż wobec ustalenia przez sąd orzekający, że oskarżony w r. 1931 prowadził wyszynk trunków, obowiązany jest on w myśl postanowień części II lit. A rozdz. VII kategorja druga p. 2 załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym wykupić świadectwo przemysłowe II kategorji, czego nie uczynił, wykupiwszy tylko świadectwo przemysłowe III kategorji.

Po rozpoznaniu sprawy w granicach kasacji, SN zważył, co następuje:

Ani z przepisów ustawy o podatku przemysłowym, ani z postanowień załączonej do tej ustawy taryfy nie można wysnuć wniosku, iżby ustawa sam wyszynk trunków, nie połączony z podawaniem posiłku w jakiejkolwiek innej formie, jak obiadów, przekąsek ciepłych lub zimnych i t. p., uważała za odrębne zajęcie, różniące się zasadniczo od sprzedaży detalicznej trunków. W szczególności nie można przedsiębiorstwa, w którem sprzedaje się trunki do natychmiastowego spożycia na miejscu, już z tego samego powodu uważać za zakład gastronomiczny, który zajmuje inną klasyfikację w załączniku do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

Taryfa nie podaje wprawdzie ścisłej definicji pojęcia zakładu gastronomicznego; jednak z odnośnych przepisów taryfy wynika niewątpliwie, że pojęcie to obejmuje w ogólności zakłady, których zadaniem jest zaspakajanie potrzeb ludzkich, związanych z kwestją odżywiania się, a więc w których gościom podaje się do spożycia na miejscu wszelkiego rodzaju potrawy i napoje, używane powszechnie do zaspokojenia g ł o d u w najobszerniejszem tego słowa znaczeniu. Ustawa nie uważa też samego wyszynku trunków za zakład gastronomiczny, skoro wychodzi z założenia, że zakład gastronomiczny może być połączony z wyszynkiem trunków, lecz połączony być nie musi, skoro wyraźnie wyszynk trunków uznała w stosunku do zakładów gastronomicznych za coś jedynie akcesoryjnego, co wywiera tylko wpływ na zaszeregowanie danego przedsiębiorstwa do wyższej lub niższej kategorji w obrębie tej samej grupy przedsiębiorstw.

Skoro zaś w przewodzie sądowym nie ustalono, że oskarżony w zakładzie swym podawał także chociażby jakiekolwiek zimne zakąski, brak jest podstaw do przyjęcia, że oskarżony prowadził niezależnie od handlu towarowego, polegającego na drobnej sprzedaży trunków, czy to do natychmiastowego spożycia, czy też do spożycia

późniejszego poza lokalem sklepowym, także przedsiębiorstwo, mające cechy zakładu gastronomicznego.

W powyższym wyroku SN zajął w kwestji świadectwa przemysłowego dla wyszynku trunków odmienne stanowisko od tego, jakie zajął w wyroku z 26 lutego 1932 II. 4 K. 55/32 (OPA, I, 81), w którym wypowiedział pogląd, iż wyszynk trunków mógłby być złączony z innym handlem towarowym, jako sprzedaż wyłącznie spożywcom towarów, posiadających cechy kategorji drugiej handlowej l. 2 lit. k. części II A. I taryfy. W obecnie zaś ogłoszonym wyroku SN uznał przy samym wyszynku trunków świadectwo przemysłowe III kategorji handlowej za wystarczające, wychodząc z założenia, że sam wyszynk trunków, nie połączony ze sprzedażą innych towarów i z podawaniem do spożycia na miejscu posiłku w jakiejkolwiek formie, choćby w formie zimnych zakąsek, jest handlem towarowym, polegającym na drobnej sprzedaży trunków. Otóż zauważyć należy, że jeśli w owej drobnej sprzedaży trunków mieści się także sprzedaż (wyszynk) wódek, a tak niewątpliwie jest, skoro wyrok mówi ogólnie o wyszynku „trunków", to między stanowiskiem SN, zajętem w tymże wyroku, a postanowieniami taryfy zachodzi oczywista sprzeczność. Według bowiem części II lit. A rozdz. I taryfy sprzedaż przedmiotów, wyliczonych w punkcie 2 kategorji drugiej, choćby to była sprzedaż drobna, wyłącznie spożywcom uzasadnia obowiązek nabycia świadectwa II kategorji handlowej, a nigdy III. Wśród tych przedmiotów figurują pod lit. k. punktu 2 również wina i wódki. Gdyby więc nawet stanowisko SN co do zaliczenia wyszynku trunków do handlu towarowego było słuszne, to jednak tylko wykupienie świadectwa II kategorji handlowej czyniłoby zadość przepisom taryfy.

Z jakich powodów zaliczenie wyszynku trunków do przedsiębiorstw handlu towarowego uważam za nietrafne, starałem się wykazać w glosie do powołanego na wstępie wyroku, a argumenty, zawarte w wyroku, ogłoszonym obecnie, w niczem poglądu rozwiniętego w tej glosie nie osłabiają. Nie mogę się w szczególności zgodzić z poglądem SN, iż wyszynk trunków, połączony choćby z podawaniem zimnych zakąsek, jest zakładem gastronomicznym, zaś przy podawaniu samych trunków traci cechy takiego zakładu i staje się handlem towarowym. Nie widzę, by w tym ostatnim wypadku w istocie przedsiębiorstwa miała zajść taka zmiana, któraby mu odbierała cechę zakładu gastronomicznego, a nadawała charakter handlu towarowego.

Także pojęcie zakładu „gastronomicznego" nie daje podstawy do wysnuwania wniosku tak, jak to czyni SN w omawianym wyroku, iż chodzi tu o zakłady, w których są podawane potrawy i napoje, używane powszechnie do zaspokojenia głodu.

Wkońcu jeśli chodzi o postanowienia rozdz. VII części II lit. A taryfy, to z przepisów tego rozdziału nie można bynajmniej wysnuć wniosku, iż sam wyszynk trunków nie może stanowić przedsiębiorstwa gastronomicznego, przepisy bowiem tego rozdziału wskazują tylko na to, że podawanie potraw oraz trunków do spożycia stanowi jedno przedsiębiorstwo, przyczem jednak podawanie trunków wpływa tylko na kategorję świadectwa przemysłowego.

Dr. Michał Małek

152.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wyszynk trunków i drobna sprzedaż towarów kolonjalnych — świadectwo przemysłowe.

Sprzedaż towarów kolonjalnych i wyszynk trunków, prowadzone w jednej izbie, stanowią dwa oddzielne przedsiębiorstwa handlowe, uzasadniające obowiązek nabycia dwu świadectw przemysłowych, a mianowicie według rozdz. I i VII części II lit. A taryfy, stanowiącej załącznik do ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 5 grudnia 1932 l. rej. 7702/30 w sprawie Wincentego L. w Targowej Górce przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wykupienia niewłaściwych świadectw przemysłowych na r. 1927.

...Skarżący twierdzi, że prowadzony przez niego wyszynk (karczma) oraz drobna sprzedaż towarów kolonjalnych stanowi jedno przedsiębiorstwo, względnie jeden zakład handlowy, dla którego był obowiązany wykupić jedno świadectwo przemysłowe. Stanowisko to nie jest atoli trafne. Taryfa, stanowiąca załącznik do art. 23 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., wymienia przedsiębiorstwa, zakłady i zajęcia przemysłowe, uzasadniające obowiązek nabycia świadectwa. Otóż w części II taryfy w grupie A przedsiębiorstw handlowych zamieszczone są w rozdz. I tylko przedsiębiorstwa handlu towarowego, natomiast zakłady gastronomiczne: restauracyjne, cukiernie, kawiarnie i mleczarnie wyliczone są osobno w rozdz. VII grupy A taryfy. Prowadzona przez płatnika sprzedaż towarów kolonjalnych należy do przedsiębiorstw handlu towarowego, wymienionych w rozdz. I, których obrót ustala się według postanowień art. 5 p. 1 powołanej wyżej ustawy o podatku przemysłowym, natomiast wyszynk (karczma) podpada pod pojęcie wymienionych w rozdz. VII zakładów restauracyjnych, dla których przy ustalaniu obrotu miarodajne są przepisy art. 5 p. 6 powołanej ustawy. W myśl zatem postanowień taryfy wyszynk z jednej strony, a sprzedaż towarów kolonjalnych z drugiej strony stanowią dwa oddzielne przedsiębiorstwa, względnie zakłady, uzasadniające obowiązek nabycia dla każdego z nich osobnego świadectwa przemysłowego. Okoliczność, że oba zakłady prowadzone były w jednej izbie, nie ma dla sprawy istotnego znaczenia, skoro według art. 11 ustawy za oddzielny zakład handlowy uważać należy także część pomieszczenia zamkniętego lub otwartego, w którem dokonywa się operacyj handlowych, stanowiących według taryfy odrębne

przedsiębiorstwo. Z tych powodów stanowisko skargi, iż chodzi w niniejszym przypadku o jedno przedsiębiorstwo, uzasadniające obowiązek nabycia tylko jednego świadectwa przemysłowego, nie jest uzasadnione. . . .

153.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Restauracja i drobna sprzedaż tytoniu — świadectwo przemysłowe.

Restauracja z wyszynkiem piwa oraz drobna sprzedaż tytoniu, choćby się mieściły w jednem pomieszczeniu, nie przestają być oddzielnemi przedsiębiorstwami, wymagającemi nabycia dwóch świadectw przemysłowych.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 26 września 1932 II. 3 K. 742/32.

SN w sprawie Miny F., oskarżonej z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Stanisławowie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 9 lutego 1932, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Prokurator Sądu I instancji słusznie zarzuca wyrokowi nieprawidłowe zastosowanie ustawy przy określeniu przestępstwa.

W myśl art. 11 ustawy o podatku przemysłowym za oddzielny zakład handlowy uważa się osobne pomieszczenie, albo część takiego pomieszczenia, w którem prowadzi się handel towarowy. Za oddzielne przedsiębiorstwa handlowe uważa się restaurację z wyszynkiem piwa, jako zakład gastronomiczny, oraz drobną sprzedaż tytoniu, jako handel towarowy. Przedsiębiorstwa te zatem, choćby się mieściły w jednem pomieszczeniu, a więc gdy każde z nich zajmuje tylko część jednego pomieszczenia, nie przestają być oddzielnemi przedsiębiorstwami, skutkiem czego wymagają nabycia dwóch świadectw przemysłowych (zob. § 49 rozporządzenia wykonawczego z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust.).

Sąd I instancji ustalił w wyroku, że oskarżona w tym samym lokalu, co restaurację z wyszynkiem piwa, prowadzi także drobną sprzedaż wyrobów tytoniowych w celach konsumcji na miejscu dla klientów z miasta. Wobec tego nieprawidłowo uznał ją za przedsiębiorstwo, które nie wymaga osobnego świadectwa przemysłowego.

154.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pokoje umeblowane.

1. Utrzymywanie pokojów umeblowanych może być przedmiotem podatku przemysłowego, o ile wynajem ich stanowi proceder zarobkowy, wykonywany samoistnie i zawodowo.

2. Czy dany pokój jest umeblowany, jest kwestją faktu; wystarczy jednak dla tego pojęcia, aby w pokoju były meble, czyniące go zdatnym do zamieszkiwania.

Wyrok Izby II (s. 1) SN z 26 lutego 1932 II. 1 K. 37/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Bernarda Sz., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego we Włocławku z 3 i 4 grudnia 1931, na mocy art. 512 k. p. k. kasację Bernarda Sz. oddalił.

Sąd Okręgowy, zgodnie z okolicznościami sprawy, ustalił, że oskarżony Sz. w swej willi w Ciechocinku odnajmował kuracjuszom 38 pokojów częściowo umeblowanych, a mianowicie posiadających tylko łóżka i krzesła, i uznał, że tego rodzaju wynajem nie jest „pierwotnym sposobem użytkowania" willi, który wedle wyjaśnienia NTA w orzeczeniu z 21 kwietnia 1926 l. rej. 1233/24 nie ulega podatkowi przemysłowemu.

Przedmiotem podatku przemysłowego, w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym, są przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe lub inne na zysk obliczone, a zatem utrzymywanie pokojów umeblowanych, jako przedsiębiorstwo dochodowe, może być przedmiotem podatku przemysłowego, o ile stanowi przemysł „gospodni" w rozumieniu art. 1 rozporządzenia o prawie przemysłowem, t. j., o ile wynajem pokojów umeblowanych stanowi proceder zarobkowy, wykonywany samoistnie i zawodowo. W myśl ustępu 13 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym, proceder ten jest wolny od podatku przemysłowego jedynie w wypadku, jeśli ilość odnajmowanych pokojów nie przekracza czterech, — okoliczność zaś, czy te pokoje znajdują się we własnym domu odnajmującego, czy stanowią tylko przedmiot podnajmu, z punktu widzenia ustawy o podatku przemysłowym jest obojętna. Decyduje charakter wynajmu, którzyby utrzymywaniu pokojów umeblowanych nadawał postać przemysłu.

Jako przedmiot podatku ustawa wymienia w rozdziale X lit. A części II załącznika do art. 23 pokoje umeblowane. Pojęcie pokoju

umeblowanego jest względne; tylko pokój, wcale nie posiadający mebli, pod to pojęcie nie podpada a priori, rodzaj zaś i ilość mebli roli decydującej nie odgrywa; wystarczy, ażeby w pokoju były takie meble, któreby czyniły go zdatnym do zamieszkiwania. Jest to zatem kwestja faktu, zależna od swobodnego uznania sądu. Skoro sąd uznał, że w danym wypadku wystarczyły łóżka i krzesła do możności czasowego zamieszkiwania w odnajmowanych przez oskarżonego pokojach, to miał podstawy prawne do uznania tych pokojów za umeblowane w rozumieniu rozdz. X lit. A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Ilość zaś tych pokojów, stałe coroczne odnajmowanie ich podczas sezonu kuracyjnego i inne okoliczności sprawy, które sąd uznał za wyłączające „pierwotny sposób użytkowania", mogły stanowić dostateczną logiczną podstawę do wniosku, że oskarżony, wynajmując pokoje, prowadził przemysł, ulegający podatkowi przemysłowemu....

155.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Podstawa wymiaru w nieruchomościach, podlegających ustawie o ochronie lokatorów: Zmiana ustaleń z r. 1924. Umowne komorne.

1. Przepis końcowego zdania art. 3 ustawy z 1 kwietnia 1925 poz. 296 Dz. Ust. nie stoi na przeszkodzie odmiennemu ustaleniu — przy wymiarze podatku od nieruchomości na następne okresy podatkowe — danych faktycznych, przyjętych za podstawę wymiaru na r. 1924.

2. Podstawę wymiaru podatku od nieruchomości lub ich części, podlegających przepisom ustawy o ochronie lokatorów, w tych przypadkach, kiedy wysokość komornego opiera się na umowie, przewidzianej w art. 3 ust. 1 tej ustawy, stanowi pełne umowne komorne. (Tezy).

Wyrok NTA z 4 stycznia 1933 l. rej. 1954/30 w sprawie Idy i Dr. Stanisława Moszkowiczów przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1928.

. . .Dalsze zarzuty skargi streszczają się w tem, że ustalenie podstawowego komornego za lokale, objęte pozycjami 1, 5 i 7 deklaracji, w kwotach wyższych, niż przyjęte do wymiaru na r. 1924, narusza przepis art. 3 ustawy z 1 kwietnia 1925 poz. 296 Dz. Ust., według którego przy określeniu podstawy wymiaru opierać się należy na danych,

zebranych i sprawdzonych przy wymierzaniu podatku na r. 1924. Te dane stanowią — zdaniem skargi — niewzruszalną podstawę faktyczną wymiarów na lata następne.

Zapatrywanie to nie jest trafne. Art. 3 ustawy z 1 kwietnia 1925 stawia przedewszystkiem zasadę, iż podstawę wymiaru należy określać corocznie, czyli uznaje każdy wymiar za odrębną, zamkniętą w sobie całość. Jeżeli przepis ten w dalszym ciągu dodaje, iż przytem należy się oprzeć na wymienionych wyżej danych z r. 1924, to postanowienie to — w związku z całą treścią ustawy, która przedłużyła moc obowiązującą przepisów o podatku od nieruchomości, wydanych pierwotnie tylko na jeden rok 1924 — należy rozumieć w ten sposób, iż nie jest wymagane ponowne przeprowadzanie w postępowaniu wymiarowem określonych w rozporządzeniu z 17 czerwca 1924 czynności wstępnych. Ta rzecz zresztą rozumiałaby się sama przez się i — gdyby nie wspomniany charakter prolongacyjny ustawy — nie wymagałaby osobnego zaznaczenia w jej tekście, skoro chodzi o dane z przeszłości, jak komorne lub wartość czynszowa z czerwca 1914, które raz należycie sprawdzone nie mogą oczywiście ulec żadnej zmianie, albo o takie okoliczności faktyczne, istotne dla zaliczenia nieruchomości do rzędu podlegających, czy nie podlegających ustawie o ochronie lokatorów, które także w najczęstszych wypadkach nie ulegają zmianie z roku na rok. Natomiast niema podstawy do interpretacji przepisu art. 3 ustawy w sposób taki, jak to czyni skarżący, któryby przy wymiarach na poszczególne okresy po roku 1924 zamykał zarówno władzom wymiarowym, jak i podatnikom, drogę do ustaleń, zgodnych z rzeczywistością, z tego tylko powodu, że na r. 1924 ustalono te same okoliczności faktyczne odmiennie.

Zapatrywaniu temu dał NTA wyraz już w wyroku Nr. 239 S Zbioru wyroków, ustalając zasadę prawną, iż prawomocne ustalenie podstawy wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1924 nie pozbawia podatnika prawa zwalczania danych faktycznych, przyjętych za podstawę wymiaru, w następnych okresach podatkowych. Analogiczne uprawnienie przysługuje władzom wymiarowym.

Nie jest tedy trafny zarzut naruszenia omawianego przepisu art. 3 ustawy.

W odniesieniu do pozycyj 1 i 7 zarzut ten wyczerpuje treść skargi. Natomiast co do pozycji 5 skarga zarzuca ponadto obrazę prawa z tego powodu, iż pozwana władza odstąpiła wogóle od podstawowego komornego z czerwca 1914, a przyjęła za podstawę faktyczne komorne.

Skarżący nie mają racji, kiedy w uzasadnieniu tego zarzutu powołują się na § 5 rozporządzenia z 17 czerwca 1924 i twierdzą, iż tyl-

ko w nieruchomościach lub ich częściach, nie podlegających ustawie o ochronie lokatorów, może pełne umowne komorne stanowić podstawę wymiaru. Według bowiem § 4 tegoż rozporządzenia, podstawę wymiaru podatku odnośnie do nieruchomości lub ich części, podlegających przepisom ustawy o ochronie lokatorów, stanowi ogólna suma komornego, ustalona w myśl art. 3, względnie w myśl art. 5 i 6 tej ustawy. Właśnie zaś wymieniony tu na pierwszem miejscu art. 3 w ustępie 1 zezwala w pewnych przypadkach i pod pewnemi warunkami na umowy między wynajmującym a lokatorem co do wysokości komornego. Tak samo nie jest trafne zapatrywanie, iż zaliczenia nieruchomości lub ich części do podlegających, czy nie podlegających ustawie o ochronie lokatorów dokonywa się „raz na zawsze“, ponieważ już z kryterjów, podanych w art. 2 ustawy o ochronie lokatorów, wynika, że zmiana przeznaczenia pomieszczeń decyduje o ich wyłączeniu z pod ochrony lub o rozciągnięciu na nie tej ochrony.

Jednak NTA uznał, że co do tej spornej pozycji (poz. 5 deklaracji) władza ukróciła prawo podatników do obrony w postępowaniu kasacyjnem, nie podając w zaskarżonem orzeczeniu dostatecznego uzasadnienia, w szczególności nie wymieniając podstawy prawnej, którą zastosowała. Zauważyć należy w związku z podanym w orzeczeniu motywem („zgodnie z zeznaniem płatnika“), iż podatnicy donieśli wprawdzie Magistratowi o wynajęciu części lokalu poz. 5 za czynszem umownym 400 zł, drugiej zaś części za czynszem 650 zł, w odwołaniu jednak zarzucali także co do tej pozycji sprzeczność wymiaru z ustawą, domagając się przyjęcia jej w wysokości, wykazanej w zestawieniu, załączonem do odwołania, t. j. 666,66 K. komorne podstawowe, 699,99 zł miesięczne komorne w r. 1928.

Z powodu tej wadliwości NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

156.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Podstawa wymiaru: Wartość bilansowa.

Przepis § 1 ustęp ostatni rozporządzenia z 30 kwietnia 1925 poz. 333 Dz. Ust. nie uwłacza prawu podatnika do żądania określenia podstawy wymiaru w sposób, przepisany w § 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. o podatku od nieruchomości. (Teza).

Wyrok NTA z 20 stycznia 1933 l. rej. 9166/31, 9167/31 w sprawie firmy Juljusz Meinl Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1930 i I kwartał 1931.

...Jak to już Trybunał w wyroku z 4 stycznia 1933 l. rej. 1954/30 [1]) orzekł i uzasadnił, przepis końcowego zdania art. 3 ustawy z 1 kwietnia 1925 poz. 296 Dz. Ust. nie stoi na przeszkodzie odmiennemu ustaleniu — przy wymiarze podatku od nieruchomości na następne okresy podatkowe —danych faktycznych, przyjętych za podstawę wymiaru na r. 1924. Nie jest tedy trafny zarzut skargi, jakoby wobec poprzedniego określenia wysokości podatku od nieruchomości, należącej do firmy, na podstawie danych, zebranych i sprawdzonych przy wymierzaniu podatku na r. 1924, niedopuszczalne było określenie podstaw wymiaru podatku za sporny okres odmiennie od określenia, dokonanego uprzednio.

Skoro, jak wyżej zaznaczono, władza może oprzeć wymiar podatku od nieruchomości na dalsze okresy na danych faktycznych, ustalonych odmiennie od przyjętych za podstawę wymiaru na r. 1924, może też na zasadzie tych odmiennie ustalonych danych przejść do obliczenia wartości czynszowej nieruchomości w sposób, przewidziany w § 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust., t. j. w wysokości 5% od obiegowej wartości nieruchomości, o ile zachodzą okoliczności faktyczne, od których uzależnione jest w tymże § 6 zastosowanie obliczenia wartości czynszowej w powyższy sposób. Jakkolwiek tedy w wypadkach, przewidzianych w wspomnianym § 6, co do nieruchomości, stanowiących własność osób prawnych, dopuszczalne jest przyjęcie ich wartości — w myśl przepisu § 1 ustęp ostatni rozporządzenia ministerjalnego z 30 kwietnia 1925 poz. 333 Dz. Ust. — według bilansów otwarcia w złotych, sporządzonych zgodnie z rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 25 czerwca 1924 poz. 542 Dz. Ust., to jednak przepis ten z jednej strony nie przesądza wcale sposobu ustalenia podstawy wymiaru podatku na późniejsze okresy podatkowe, z drugiej zaś strony nie uwłacza bynajmniej prawom podatnika do żądania określenia podstawy wymiaru w sposób, przepisany w § 6 rozporządzenia Prezydenta.

Jeśli tedy w rozpatrywanym przypadku oparto określenie podatku na danych bilansu zamknięcia z 31 grudnia 1929 (przedłożonego przez stronę jako bilans otwarcia na 1 stycznia 1930), a podatnik żądał ustalenia wartości obiegowej, zarzucając, że przyjęta za podstawę wymiaru wartość bilansowa nie jest zgodna z wartością

---

[1]) OPA, II, 155.

obiegową, i domagał się ustalenia tej wartości przez rzeczoznawców, to w pominięciu przez władzę tych zarzutów względnie wniosków dopatrzył się NTA istotnej wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla strony.

Ze względu na powyższą wadliwość Trybunał na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

157.

PODATEK SPADKOWY.

Długi i ciężary: Podatek majątkowy.

Do pasywów spadku należy wymierzony za życia spadkodawcy podatek majątkowy mimo przesunięcia terminów jego płatności rozporządzeniem Ministra Skarbu.

Wyrok NTA z 12 grudnia 1932 l. rej. 7583/30 w sprawie spadkobierców A. Przepiórki przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku spadkowego.

...Nie można uznać za uzasadnione zapatrywania władzy co do niewliczalności podatku majątkowego do pasywów spadku. Podatek ten, wymierzony jeszcze za życia spadkodawcy, za życia też jego był już należny, okoliczność przeto, że na mocy rozporządzenia Ministra Skarbu terminy płatności tego podatku przesunięte zostały, nie może wpływać na to, aby przestał on obciążać masę spadkową, skoro obowiązek podatkowy ciążył na spadkodawcy.

Nie może jednak NTA przychylić się do pozostałych zarzutów skargi, a mianowicie co do... niewliczenia do pasywów spadku podatku dochodowego na rok podatkowy 1928... Ponieważ wymiar podatku dochodowego na r. 1928, jak również i sam obowiązek jego zapłaty powstały dopiero w r. 1928, a więc już po śmierci spadkodawcy, zmarłego w listopadzie 1927, przeto żądanie odliczenia dotyczącej należności podatkowej od aktywów spadku NTA uznał za nieuzasadnione....

158

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Ubytki w wolnych składach wyrobów wódczanych.

1. Paragraf 306 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust. jest zgodny z art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym poz. 289 Dz. Ust.

2. Przepis § 307 ust. 1 p. b) rzeczonego rozporządzenia wykonawczego o pobieraniu należności monopolowej za nadmierne ubytki w wolnych składach wyrobów wódczanych dotyczy jedynie ubytków przy przyrządzaniu i przechowywaniu wyrobów wódczanych, wywiezionych zagranicę. (Tezy).

Wyrok NTA z 4 stycznia 1933 l. rej. 2556/30 w sprawie firmy Hartwig Kantorowicz Nast. Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie ubytków.

...W rozpatrywanym przypadku nałożono decyzją wymiarową, utrzymaną w mocy zaskarżonem orzeczeniem, należytość monopolową za ubytek przy magazynowaniu wyrobów wódczanych. Skoro wymiar dotyczył magazynowania tych właśnie wyrobów, nietrafne są wywody skargi, oparte na przepisie art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o monopolu spirytusowym z 1927 r. poz. 289 Dz. Ust., gdyż przepis ten, jak wynika z jego brzmienia, dotyczy ubytków przy magazynowaniu i podczas transportu s p i r y t u s u, nie zaś także wyrobów wódczanych, zapatrywanie zaś skarżącej, jakoby określenie „spirytus" obejmowało również wyroby ze spirytusu, nie znajduje dostatecznego oparcia w ustawie. Wobec nietrafności wywodów skargi w tym względzie, należy uznać, iż postanowienie § 306 ust. 4, zdanie pierwsze, rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust., o ile w niem nie przewidziano żadnych norm zaników przy magazynowaniu wyrobów wódczanych dla wolnych składów tych wyrobów, nie pozostaje w zarzuconej w skardze kolizji z wspomnianym wyżej art. 9 rozporządzenia Prezydenta o monopolu spirytusowym. Dalsza treść przepisów ust. 4 § 306 reguluje sprawę przeprowadzenia stwierdzonych strat alkoholu w wolnych składach wyrobów wódczanych w księdze obrachunkowej (dla uzgodnienia obrotów książkowych przychodów i rozchodów spirytusu). Z brzmienia powyższej treści przepisów ust. 4 § 306 nie wynika, aby przyznawał on, jak to utrzymuje skarga, zwolnienie od należytości monopolowej ubytków w wolnych składach wyrobów wódczanych; nadawanie takiego znaczenia temu przepisowi byłoby zresztą niedopu-

szczalne ze względu na postanowienie zdania pierwszego ust. 4 § 306, stanowiące, iż wolny skład wyrobów wódczanych nie „korzysta“ z norm zaników.

Przepis zdania pierwszego ust. 4 § 306 zawiera tak kategoryczne postanowienie, iż musi być uznane za niewątpliwe, że przepis § 307 ust. 1 p. b) dotyczy jedynie tych ubytków w wolnych składach wyrobów wódczanych, które powstają przy przyrządzaniu i przechowywaniu wyrobów wódczanych, wywiezionych zagranicę; zresztą nawet samo brzmienie tego przepisu przemawia za nadawaniem mu takiego znaczenia.

Gdy więc taki jest charakter przepisu § 307 ust. 1 p. b) i gdy władza pozwana uznała, idąc za instancją wymiarową, że sporny ubytek nie korzysta z ulg, zastrzeżonych w tym przepisie prawa jedynie ubytkom przy magazynowaniu wyrobów wódczanych, wywiezionych zagranicę, nie mógł się w tem NTA, wbrew zarzutom skargi, dopatrzeć obrazy prawa i oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

159.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odroczenie zapłaty należności za sprzedany spirytus.

Odroczenie zapłaty należności, przypadającej za sprzedany spirytus, na zasadzie art. 24 ustawy o monopolu spirytusowym poz. 720/25 Dz. Ust. jest aktem administracyjnym, nie stwarzającym między Dyrekcją Państwowego Monopolu Spirytusowego a kupującym stosunku prywatno - prawnego.

Wyrok NTA z 9 listopada 1932 l. rej. 310/29 w sprawie Zygfryda Krebsa w Kleparowie przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie opłaty monopolowej.

...Skarga wychodzi z założenia, że strona skarżąca zobowiązana była na podstawie stosunku umownego, powstałego między nią a Dyrekcją Państw. Monopolu Spirytusowego odnośnie do udzielonego kredytu, do zapłaty w myśl zeznanego dokumentu zastawu sumy 40.000 zł wraz z 6% odsetkami od tej kwoty obliczonemi, a w razie niezapłacenia podatku zakredytowanego i odsetek w terminie — wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 2% miesięcznie.

O ile idzie o powyższe założenie skargi, należy podnieść, iż sama skarga, przedstawiając faktyczny przebieg sprawy, stwierdza, że „na zasadzie art. 24“ ustawy z 31 lipca 1924 o monopolu spirytusowym,

jakoteż rozporządzenia ministerjalnego z 17 września 1925 udzieliły władze skarbowe skarżącemu kredytu podatku spożywczego od spirytusu, pobieranego do wyrobu likierów i wódek. W dokumentach zastawu, na które się strona skarżąca powołuje, stwierdza ona, iż w razie udzielenia jej pod warunkami, obecnie „obowiązującemi“, względnie w przyszłości „przez właściwe władze skarbowe ustanowionemi“, kredytu podatku spożywczego i komunalnego od spirytusu, pobieranego do wyrobu likierów w bieżącej kampanji, t. j. do 31 grudnia 1924, tudzież w następnych kampanjach, jest obowiązana zabezpieczyć ten kredyt podatkowy. W tychże dokumentach ustanowiono prawo zastawu do kwot 10.000 zł i 30.000 zł na zabezpieczenie kredytów z 6% odsetkami od tych kwot obliczonemi, a w razie niezapłacenia zakredytowanego podatku i 6% odsetek w terminie, wraz z odsetkami ustawowemi za zwłokę w wysokości 2% miesięcznie.... Orzeczenie Urzędu Skarbowego Akcyz i Monopolów z 7 grudnia 1928, zatwierdzone zaskarżoną decyzją, stwierdza i przyjmuje za punkt wyjścia, że na zasadzie art. 24 ustawy o monopolu spirytusowym z 1924 r. Dyrekcja Państw. Monopolu Spirytusowego udzieliła fabryce wódek, należącej do skarżącego, 50-dniowego kredytu na część należności za kupowany spirytus; tego stanowiska Urzędu odwołanie nie zwalczało. Co do wysokości odsetek zwłoki orzeczenie powoływało się na rozporządzenie z 24 grudnia 1923 poz. 1148 Dz. Ust.

Jak widoczne z powyższego zestawienia danych skargi i materjałów, zawartych w administracyjnych aktach sprawy, udzielenie kredytu nastąpiło na zasadzie przepisów art. 24 ustawy o monopolu spirytusowym z 1924 r. Według powyższego przepisu, „na wniosek kupującego może Dyrekcja Państw. Monopolu Spirytusowego za należytem zabezpieczeniem odroczyć zapłatę części należności, przypadającej za sprzedany spirytus“. Odroczenie takie jest aktem administracyjnym, nie stwarzającym między Dyrekcją a kupującym stosunku prywatno-prawnego. Nietrafnie tedy skarga mniema, iż akt odroczenia zapłaty stworzył między stroną skarżącą a Dyrekcją Monopolu stosunek umowny. W braku zaś stosunku umownego upadają zarzuty skargi, oparte na tym właśnie charakterze stosunku, a w szczególności zarzuty wysnuwane z okoliczności, iż niedotrzymanie terminów umownych nie było przez stronę zawinione, dalej zarzut nowacji stosunku umownego oraz zarzuty co do wysokości odsetek, oparte w skardze na przepisach, dotyczących odsetek ustawowych w stosunkach prywatno-prawnych....

Stan faktyczny jest prosty: fabrykant wódek kupił od DPMS potrzebny mu do fabrykacji wódek spirytus. Część należności za ten spirytus została fabrykantowi przez DPMS zakredytowana. Tej zakredytowanej należności fabrykant nie zapłacił,

wobec czego dochodzi władza skarbowa pretensji monopolu spirytusowego drogą administracyjną, żądając w wydanem orzeczeniu tytułem odsetek zwłoki 2% miesięcznie. Fabrykant broni się przed wysokością procentów i przed drogą administracyjną. Obronę tę uznaje NTA powyższym wyrokiem za chybioną.

Motywy wyroku ograniczają się do wskazania, że odroczenie terminu płatności (zakredytowania), o jakiem mowa, jest aktem administracyjnym, nie stwarzającym między Dyrekcją a kupującym fabrykantem stosunku prywatno-prawnego.

Tak motywowany wyrok nasuwa następujące uwagi:

Między DPMS a fabrykantem wódek przyszła do skutku umowa o kupno i sprzedaż (art. 22 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 720/25: „DPMS sprzedawać będzie spirytus.... fabrykantom wódek"). Przyszła ona do skutku na podstawie zgodnie objawionej woli obydwóch stron. Tworzy ona między obydwoma kontrahentami stosunek prawno-prywatny, a każdej ze stron daje pewne prawa podmiotowe (roszczenia), które normuje i chroni prawo cywilne.

Gdyby jednym z kontrahentów nie był monopol spirytusowy, lecz obydwaj byli osobami prywatnemi, to ani na chwilę nie powstałaby wątpliwość, że chodzi o zwyczajną umowę prawno-prywatną, zgoła elementów z dziedziny prawa publicznego pozbawioną. Widocznie fakt, że jednym z kontrahentów jest Dyrekcja monopolu spirytusowego, w połączeniu z nie powołanem w wyroku brzmieniem art. 29 wówczas obowiązującej ustawy o monopolu spirytusowym („wszelkie należności DPMS korzystają z tych samych przywilejów, co podatki i opłaty publiczne"), zadecydował o poglądzie omawianego wyroku NTA na charakter prawny zawartej umowy kredytowej i należności, z niej pochodzącej.

Czy jednak powstał tu między DPMS a fabrykantem wódek stosunek prawnopubliczny, zrodzony aktem administracyjnym i w dalszym ciągu normowany orzeczeniami administracyjnemi z wyłączeniem sądu? Mam wątpliwości, jeśli zważę, że przez wyodrębnienie monopolu spirytusowego z budżetu postawiono go od r. 1923 poza obręb istniejących władz i urzędów administracji skarbowej, że do wykonywania uprawnień monopolowych stworzony został nowy, samodzielny podmiot prawny z nadaną mu osobowością prawną (art. 2 cyt. ustawy), że niezgodne jest z naszem poczuciem prawnem widzieć w „odroczeniu na wniosek kupującego... zapłaty należności... za sprzedany spirytus" (art. 24 ustawy) zarządzenie władzy w dziedzinie prawa publicznego, normowanego w zasadzie nakazami i zakazami, że wreszcie zamknięcie drogi sądowej w podobnych sprawach kontrahentowi monopolu jest sprzeczne z art. 98 Konstytucji.

Zresztą do czego doszłoby się w praktyce, gdyby dla sporów z należności tak wielkiego przedsiębiorstwa, nawet najdrobniejszych, istniała tylko jedna instancja sądowa, t. j. NTA, w dodatku instancja tylko kasacyjna i nie uprawniona ani do przeprowadzania, ani do oceniania dowodów. Byłoby to pozbawieniem drogi sądowej kontrahentów monopolu, nietylko sprzecznem z Konstytucją, ale i z interesem monopolu, gdyż przedsiębiorstwo za takie ryzyko kontrahenta musi zawsze, już w samym kontrakcie, płacić.

Przypuśćmy jednak, że ustawodawca chciał wyposażyć Dyrekcję monopolu w omawiane uprawnienia. W takim razie musiałby to uczynić jasnym i wyraźnym przepisem, tem bardziej, że chodzi o wyjątek od ustalonych zasad prawa konstytucyjnego i sądowego. Tłumacząc art. 29 powołanej ustawy ściśle, według obowiązujących reguł interpretacyjnych, musimy dojść do konkluzji, że przepis ten nie zawiera postanowień, jaką drogę przechodzi należność monopolu, ażeby się stać istotną należnością. W braku specjalnych postanowień trzeba stać na stanowisku, że powinno to dziać się normalną dla roszczeń z prawa prywatnego drogą. Dopiero

z chwilą, gdy ta należność istnieje, otrzymuje ona (nie DPMS) z mocy powołanego art. 29 ustawy o monopolu spirytusowym przywileje narówni z podatkami i daninami publicznemi, a więc przedewszystkiem w postępowaniu egzekucyjnem, upadłościowem i ugodowem. Rozszerzająca interpretacja tego przepisu z konsekwencjami, do jakich dochodzi wyrok NTA, nie jest uzasadniona.

Kilkakrotnie wyraził NTA zgodne z tu wyrażonem, a odmienne od wyroku z 9 listopada 1932, zapatrywanie. Wyrok NTA z 16 marca 1932 l. rej. 5163/28 uznaje, że spór między DPMS a właścicielem gorzelni o rozumienie znaczenia pewnych oświadczeń stron w sprawie potrąceń z należności i wzajemnych rachunków nie jest sporem, wynikającym z przepisów prawa publicznego, lecz z aktu o charakterze prywatno-prawnym, że zatem właściwe dla takiego sporu są sądy zwyczajne. Tak samo uchwała z 21 lutego 1929 l. rej. 386/26 stwierdza, że dla sporu między DPMS a właścicielem gorzelni o stosowność ceny, przyznanej za spirytus, właściwa jest tylko zwyczajna droga prawa, skoro niema przepisu, tę drogę zamykającego. Również SN w orzeczeniu z 29 stycznia 1929 III. Rw. 2921/28 (Zbiór orzeczeń Izby III Nr. 34) stwierdza, że przyznanie przywilejów z art. 29 ustawy z 31 lipca 1924 nie może zaciemniać prywatno-prawnej strony hipoteki, udzielonej monopolowi spirytusowemu przez interesanta i wyłączyć drogi sądowej w sporach o tę hipotekę.

Dalszy rozwój ustawodawstwa poszedł po linji rozumowania tu rozwiniętego. Po r. 1924 przepisy nowelizujące monopol spirytusowy (rozporządzenia Prezydenta z 26 marca 1927 poz. 289 Dz. Ust. i z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust.) jeszcze więcej podkreślają prawno-prywatny charakter przedsiębiorstwa, eksploatującego uprawnienia monopolowe. Tem trudniej przy nich (art. 4, 7, 8 rozporządzenia z 11 lipca 1932) byłoby uzasadnić, że ustalenie należności monopolu ma nastąpić w drodze administracyjnej.

Dr. I. Weinfeld

160.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Zakaz przywozu skór futrzanych z Niemiec.

W myśl rozporządzeń Rady Ministrów z 17 czerwca 1925 i z 10 lutego 1928 obowiązuje zakaz przywozu skór futrzanych zarówno wówczas, gdy towar przychodzi z Rzeszy Niemieckiej, jak i wówczas, gdy on z Rzeszy pochodzi, choćby przychodził z innego kraju.

Wyrok Izby II (s. 1) SN z 8 września 1932 II. 1 K. 775/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Wolfa B., oskarżonego z art. 46 u. k. s., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Kaliszu z 10 maja 1932, na mocy art. 512 k. p. k. kasację oskarżonego oddalił.

Sąd Okręgowy ustalił, że firmy krakowskie złożyły dowody na nabycie skórek z Belgji i na należyte ich oclenie, jednakże ustalił również, że skórki są pochodzenia niemieckiego. W myśl rozporządzenia Rady Ministrów z 17 czerwca 1925 poz. 430 Dz. Ust. i z 10 lutego 1928 poz. 113 Dz. Ust., skóry futrzane są zwalniane od zakazu przywozu,

o ile „pochodzą i przychodzą nie z Rzeszy Niemieckiej". W stosunku do Rzeszy Niemieckiej obowiązuje przeto zakaz przywozu zarówno wówczas, gdy towar przychodzi z Rzeszy, jak i wówczas, gdy on z Rzeszy pochodzi, choćby przychodził z innego kraju (np. z Belgji). Strona oskarżona nie powoływała się nawet na okoliczność, iżby zezwolenie dotyczyło towaru pochodzenia niemieckiego i z motywów zaskarżonego wyroku Sąd takie przypuszczenie wyłączył.

Wspomniany zakaz obowiązuje w stosunku do Rzeszy bez przerwy od 27 czerwca 1925. Sąd, ustalając datę zakwestjonowania skórek na 18 lutego 1931 i powołując się na dowody nabycia, odnoszące się do r. 1930, a złożone przez zainteresowanych, mógł bez wpływu na treść wyroku pominąć ściślejsze oznaczenie daty przywozu skórek pochodzenia niemieckiego, aczkolwiek byłyby sprowadzone z innego kraju.

Kasacja mylnie zarzuca, jakoby art. 17 u. k. s. i art. 35 i 36 k. k. z r. 1903 nie stanowiły dostatecznej podstawy prawnej konfiskaty. Wprawdzie w myśl lit. b § 1 art. 377 k. p. k. należało dla całkowitej dokładności wymienić w uzasadnieniu wyroku przytoczone powyżej rozporządzenia, jednak uchybienie to nie mogło mieć wpływu na treść wyroku, skoro zakaz taki w czasie, o jaki chodzi, istniał i treść jego trafnie zastosowano (Zbiór orzeczeń SN Nr. 263/31 ustęp ostatni)....

161.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Amnestja [1]).

1. Przez przestępstwa skarbowe rozumieć należy wszystkie czyny występne, polegające na uszczupleniu, nieuiszczeniu lub obejściu przepisów, zabezpieczających uiszczenie wszelkich świadczeń, przypadających na rzecz Skarbu lub związków terytorjalnych samorządowych z tytułu podatków, opłat celnych, danin, monopolów państwowych i opłat stemplowych, jak również na naruszeniu przepisów skarbowych o zakazie przywozu i wywozu.

2. Przestępstwami skarbowemi są zatem w systemie polskiego prawa skarbowego w szczególności wszystkie czyny występne, przewidziane w ustawie karnej skarbowej, w ustawach lub rozporządzeniach o opodatkowaniu cukru, sztucznych środkach słodzących, wywozie zagranicę złota, podatku od olejów mineralnych, opłatach od kart do gry, podatku dochodowym, podatku przemysłowym, opłatach

[1]) P. wyrok NTA z 22 marca 1932 l. rej. 1796/30 i glosę do niego Dr. Stanisława Śliwińskiego, OPA, I, 80. Wyrok ten wymienia SN w uzasadnieniu swej obecnej uchwały z powołaniem się na nasze pismo.

stemplowych, podatku od spadków i darowizn oraz podatku od kapitałów i rent. Przestępstwa, obłożone karą porządkową, są również przestępstwami skarbowemi.

3. Poza wyjątkiem, przewidzianym w art. 3 § 1 p. „b" rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o amnestji z 21 października 1932, wszystkie czyny występne, przewidziane w wyliczonych w punkcie drugim ustawach i rozporządzeniach, są — z mocy art. 6 § 1 p. „c" — wyłączone z pod amnestji.

4. Pod pojęcie „władze administracyjne" w rozumieniu art. 2 prawa o amnestji należy podciągnąć i władze komunalne.

5. Amnestja nie obejmuje przestępstwa, przewidzianego w art. 62 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 (poz. 747).

Uchwała całej Izby Karnej SN z 14 stycznia 1933 II. Pr. 137/32.

SN na posiedzeniu niejawnem całej Izby Karnej rozpoznawał wniosek Ministra Sprawiedliwości z 19 listopada 1932 L. I. U. 8448/32, zgłoszony na zasadzie art. 41 u. s. p., o wyjaśnienie niektórych przepisów o amnestji:

1. „Jakie przestępstwa skarbowe wyłączone są z pod amnestji na mocy art. 6 § 1 p. „c" rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 21 października 1932?"

2. „Czy pod pojęcie „władz administracyjnych" w rozumieniu art. 2 amnestji należy podciągać i władze komunalne, ewentualnie

3. „Czy przestępstwo, przewidziane w art. 62 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, odpowiada warunkom art. 6 § 1 p. „c" amnestji?"

i uchwalił, co następuje: (Brzmienie uchwały podano na czele).

Uzasadnienie:

I. W myśl art. 6 § 1 p. „c" rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o amnestji z 21 października 1932 poz. 782, amnestji nie stosuje się do przestępstw skarbowych, z wyjątkiem przestępstw, wymienionych w art. 3 § 1 p. „b", a przewidzianych art. 57 i 58 u. k. s., z pewnemi zresztą ograniczeniami. Punkt ciężkości zagadnienia spoczywa zatem w pojęciu przestępstw skarbowych, nader często używanem w ustawodawstwie i orzecznictwie, a mimo to nie opracowanem dotychczas z dostateczną ścisłością i dającem powód do nieporozumień.

Dla zaspokojenia licznych potrzeb i wykonania skomplikowanych zadań, obciążających państwo (i inne związki publicznego prawa), niezbędne jest mienie w postaci dóbr rzeczowych, rozporządzalnej siły roboczej, a przedewszystkiem kapitału. Planowe urządzenie publicznych instytucyj i stosowanie środków, mających na celu zor-

ganizowanie i zarządzanie tem mieniem oraz ustalenie jego źródeł — stanowi specyficzną cechę gospodarki skarbowej (skarbowości), opartej na budżecie. Ze swoistego charakteru skarbowości płynie możliwość zabezpieczenia niezbędnych wpływów przy pomocy środków, nieraz bardzo daleko idących, bo przyjmujących formę sankcyj karnych. Ogół tych sankcyj, umieszczonych w ustawach, poświęconych organizacji gospodarki skarbowej, mógłby być wyłączony w postaci systemu swoistego prawa karnego skarbowego, gdyby nie stały na przeszkodzie pewne historyczne linje rozwoju tej dziedziny prawa, obciążonej licznemi naleciałościami policyjnej i administracyjno-fiskalnej natury, które zmuszają do węższego ujęcia poszukiwanego tu określenia, a to tem bardziej, że jesteśmy dopiero u zaczątków naukowego opracowania tej dziedziny i że rozwój jej daleki jest jeszcze od zakończenia. Decydującą rolę odgrywa tu rozróżnienie źródeł, z których państwo (i inne związki publicznego prawa, np. komunalne) czerpie niezbędne dla sprostania swoim zadaniom dochody. Należy przedewszystkiem przeciwstawić dochody, pobierane przez państwo tytułem przysługującej mu władzy, opartej na przymusie, tym dochodom, które nie mają wyłącznie charakteru publiczno-prawnego, lecz należą raczej do kategorji dochodów przemysłowych, a więc płynących z dóbr państwowych, domen, fabryk, zakładów, funduszów, środków komunikacji, transportu, przedsiębiorstw wydzielonych z ogólnej administracji i t. p. Drugiem decydującem przeciwstawieniem jest rozróżnianie opłat w szerokiem tego słowa znaczeniu od opłat, noszących charakter dochodów administracyjnych, stanowiących specjalny obowiązek uiszczenia przez poszczególnych obywateli pewnych kwot przy sposobności wykonywania funkcyj administracyjnych. Jest to ta dziedzina gospodarki państwowej, w której za indywidualną opłatą państwo udziela bezpośredniego ekwiwalentu, podczas gdy przy opłatach w szerokiem tego słowa znaczeniu chodzi o przymusowe pokrycie wydatków, związanych z wykonaniem ogólnych zadań państwa (i innego związku publiczno-prawnego). Jeżeli, w myśl powyższych rozróżnień, wyeliminować — oczywiście z punktu widzenia systematyki karnej — działy majątku i przedsiębiorstw państwowych oraz dochodów administracyjnych (do których należą przykładowo opłaty sądowe, konsularne, paszportowe, rejestracyjne, manipulacyjne, statystyczne, koncesyjne, nadzorcze, miernicze, górnicze, szkolne, ubezpieczeniowe, przewozowe i t. p.), to pozostanie wielka dziedzina ceł, opłat wywozowych, podatków, danin i opłat stemplowych i monopolów skarbowych; ustawodawstwo, dotyczące tej najpoważniejszej części gospodarki skarbowej i regulujące pobieranie przymusowe dochodów, niezbędnych

dla ogólnego funkcjonowania państwa, zawiera szereg norm, opatrzonych swoistą sankcją karną. Ogół tych przepisów karnych nosi nazwę karnego prawa skarbowego i z tem uzupełnieniem oraz w sensie powyżej przytoczonych wywodów uznać można za słuszne określenie, przyjęte w orzeczeniu SN 117 z 1929 r.

II. Pod względem prawnym stany faktyczne czynów występnych, objętych dziedziną karnego prawa skarbowego, nie otrzymały jeszcze w piśmiennictwie naukowem jednolitej i ogólnie przyjętej charakterystyki. Najprawidłowsze jest rozróżnienie następujących czterech kategoryj, wyczerpujących — w ogólnych zarysach — właściwości prawne omawianej dziedziny: 1) defraudacja, t. j. nieuiszczenie przypadającego podatku lub opłaty, jako główny i zasadniczy typ przestępstwa skarbowego, bezpośrednio skierowanego na konkretny dochód, należny Skarbowi; bliższe ujęcie tego typu zawierają motywy postanowienia SN w składzie siedmiu sędziów Nr. 7 z 1932 r. w związku z pojęciem uszczuplenia dochodu skarbowego, przyjętem w tekście ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926; defraudacja obejmuje wszelkie czyny, zmierzające ku ukróceniu lub nieuiszczeniu należnej opłaty lub podatku, jak również wykorzystanie przedmiotów zwolnionych od podatku dla celów z tem zwolnieniem niepołączonych; 2) narażenie interesu skarbowego na niebezpieczeństwo pośrednio przez działanie skierowane przeciwko przepisom, mającym na celu ochronę i zabezpieczenie tego interesu; 3) specjalnie przy defraudacji celnej wwóz, wywóz i przewóz przedmiotów wbrew zakazowi (kontrabanda, przemyt) i 4) t. zw. wykroczenie przeciwko kontroli, odpowiadające temu, co w systemie u. k. s. z 18 marca 1932 nosi nazwę przestępstw, obłożonych karą porządkową, a dotyczących obejścia formalnych przepisów, ustanowionych dla porządku i kontroli przy ściąganiu i pobieraniu należnych Skarbowi podatków i opłat.

III. Kierując się tak ustalonemi ekonomicznemi i prawnemi cechami przestępstwa skarbowego, stwierdzić można, iż z przestępstwem skarbowem w rozumieniu obowiązującego ustawodawstwa mamy do czynienia wszędzie tam, gdzie odnośna ustawa dotyczy wymienionych powyżej źródeł dochodu skarbowego, a stan faktyczny odnośnego przepisu karnego mieści się w jednej z czterech powyżej wyliczonych kategoryj. Niektóre specyficzne właściwości skarbowego prawa wiążą się z ustaleniem stanów faktycznych lub ze sposobem określenia sankcji, nie ma to jednak znaczenia dla zasadniczego ujęcia istoty tych przestępstw. W świetle takiego kryterjum do przestępstw skarbowych zaliczyć należy: 1) wszystkie czyny występne, przewidziane w ustawie karnej skarbowej z 18 marca 1932; 2) wszystkie

czyny występne, przewidziane w rozporządzeniach i ustawach odwołujących się do zasad ustawy karnej skarbowej, a wymienionych w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 23 sierpnia 1932 (poz. 657) o stosowaniu przepisów u. k. s. do przestępstw skarbowych zawartych w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 13 września 1927 (poz. 700) o opodatkowaniu cukru, w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 7 października 1927 o sztucznych środkach słodzących (poz. 797), w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 7 marca 1928 (poz. 252) o podatku od olejów mineralnych, w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 15 lutego 1928 (poz. 156) w sprawie wywozu zagranicę złota i w ustawie z 18 marca 1931 (poz. 171) o opłacie od kart od gry; 3) wszystkie czyny występne, przewidziane w ustawie o podatku przemysłowym (poz. 102 z 1932 r.); 4) wszystkie czyny występne, przewidziane w ustawie o podatku dochodowym (poz. 411 z 1925 r.); 5) wszystkie czyny występne, przewidziane w ustawie o opłatach stemplowych (poz. 413 z 1932 r.); 6) czyny występne, przewidziane w art. 21 i 22 ustawy z 29 maja 1920 o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 299); 7) czyny występne, przewidziane w art. 42 ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent (poz. 517), zresztą częściowo zawieszonej z mocy ustawy z 1 lutego 1930 (poz. 67).

Wyliczenie powyższe oczywiście nie powinno być uważane za wyczerpujące całą odnośną materję i nie jest wyłączone zetknięcie się z przepisem karnym, nie mieszczącym się w jednej z wyliczonych czterech kategoryj, a dotyczącym sfery wchodzących w grę dochodów skarbowych.

IV. Przytoczony pogląd na istotę przestępstw skarbowych prowadzi do trzech zasadniczych i dla omawianych zagadnień decydujących wniosków.

1) Niesłuszny jest pogląd, jakoby w systemie polskiego ustawodawstwa za przestępstwa skarbowe uchodzić miały tylko te, które zawarte zostały w ustawie karnej skarbowej (por. wyrok NTA z 22 marca 1932, Orzecznictwo Sądów Najwyższych z. 3 Nr. 80). Sprzeciwiają się temu poglądowi nietylko względy formalne, a przedewszystkiem ta okoliczność, że szereg ustaw i rozporządzeń wprost odwołuje się do zasad u. k. s., ale również i materjalne, zarówno ekonomiczne, jak i prawne kryterja, których zastosowanie wykazuje z oczywistością skarbowy charakter przestępstw w szeregu ustaw, niczem z u. k. s. niezwiązanych. Przyjęcie powyższego poglądu uniemożliwia zasadniczo jakąkolwiek charakterystykę prawną czynów występnych, przewidzianych np. w ustawach o podatku dochodowym lub przemysłowym, i zawiesza je jakgdyby w powietrzu, bez żadnego związku z systemem ustawodawczym.

2) Niesłuszny jest pogląd, jakoby wielokrotność sankcji karnej stanowiła podstawę do zaliczenia danego przestępstwa do kategoryj skarbowych i służyła za jedyne kryterjum odróżnienia tych przestępstw od innych nieskarbowych. Nie zna jednak takiego rozróżnienia podstawowy art. 10 u. k. s. Wielokrotność bywa nader rozmaita, ulega bowiem mnożeniu nieuiszczona należność, niesłusznie otrzymana lub żądana kwota, wartość przedmiotu, różnica cen i t. p. Nader często, poza karami porządkowemi, sankcja ustala minimum i maximum kary pieniężnej, niezależnie od jakichkolwiek wielokrotności, w wypadkach, mających niewątpliwie charakter przestępstwa skarbowego. Wystarczy przeanalizować stany faktyczne, zawarte w art. 49 § 2, 68, 70, 78 § 4, 80, 106 i wielu innych u. k. s. Przyjęcie wielokrotności, jako zasadniczego kryterjum, stawiałoby pod znakiem zapytania charakter skarbowy nietylko wyliczonych przed chwilą przykładowo przestępstw, ale i tych, gdzie względna sankcja pieniężna bez wielokrotności jest skombinowana z karą pozbawienia wolności. Wielokrotność kary jest zewnętrzną cechą w szeregu najpoważniejszych przestępstw skarbowych, tych mianowicie, gdzie defraudacja podatkowa (uszczuplenie interesów Skarbu) lub niebezpieczeństwo defraudacji daje się ująć w formie określonej straty lub sprowadzić do określonego substratu materjalnego. Kara pieniężna jest zasadniczą karą przy zwalczaniu przestępstw skarbowych i dlatego ustawodawca widzi w niej jeden z najbardziej wydatnych i łatwych probierzy dla ustalenia jej wysokości. Wielokrotność jest raczej przejawem polityki kryminalnej w zastosowaniu do przestępstw skarbowych, ale w żadnym razie nie jest zasadniczą i wyróżniającą je cechą, poza wielokrotnością bowiem leży cały szereg czynów niewątpliwie mających charakter przestępstw skarbowych. Wreszcie zaznaczyć należy, że wielokrotność sankcji spotyka się w ustawach do dziedziny skarbowych nie należących, np. w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 (poz. 504) o zagospodarowaniu lasów, nie stanowiących własności Państwa (Zbiór 176/31).

3) Niesłuszny jest pogląd, według którego czyny występne, zagrożone karą pieniężną porządkową lub w postaci cyfrowo określonej kwoty, nie mają charakteru przestępstwa skarbowego (por. SN Zbiór 38/29). Przeciwstawienie przestępstw skarbowych porządkowych przestępstwom skarbowym nieporządkowym jest zasadne i wypływa z zaliczenia do grupy karnego prawa skarbowego powyżej oznaczonej kategorji czwartej, t. j. czynów, przeciwdziałających przepisom o kontroli ściągania opłat i podatków. Rozróżnianie to ma znaczenie praktyczne przez wzgląd chociażby na przepisy art. 8 i 40 u. k. s. Rozróżnianie to zresztą ściśle przeprowadzone jest tylko w u. k. s.

przy pomocy specjalnej terminologji, natomiast poza obrębem u. k. s. sankcje w kwotach pieniężnych nierzadko dotyczą stanów faktycznych, bynajmniej nieporządkowych i stosowanie kryterjów materjalnych — do czasu ujednostajnienia terminologji — jest tu niezbędne. Rozróżnianie to jednak, o którem mowa, jest wyłącznie wewnętrznym podziałem w granicach prawa karnego skarbowego i przeciwstawienie przestępstw skarbowych, jako całości, przestępstwom porządkowym, jako nieskarbowym, nie ma żadnego oparcia logicznego ani prawnego. Do sfery prawa karnego skarbowego należą nietylko te czyny, które godzą bezpośrednio w podatkowe lub celne uprawnienia Skarbu, nietylko te, które to uprawnienie narażają na niebezpieczeństwo ograniczenia lub zupełnego pozbawienia — przepis np. art. 96 ustawy o podatku przemysłowym wskazuje, jak daleko, obok ogólnych przepisów kodeksowych, idzie tu specjalna ochrona ze strony ustawodawcy — ale również te czyny, których istota sprowadza się do niewykonania lub obejścia drobnych nieraz postanowień, mających na celu normalny wymiar wysokości opłat i podatków z zachowaniem niezbędnych po temu formalności. Te ostatnie czyny są z punktu widzenia prawidłowej systematyki też przestępstwami skarbowemi, leżą też w ich dziedzinie, a nie poza niemi.

V. Jeżeli więc przepisy, zawierające postanowienia o przestępstwach skarbowych, znajdują się nietylko w ustawie karnej skarbowej i jeżeli wielokrotność sankcji nie jest wystarczającem kryterjum dla odróżnienia przestępstw skarbowych od czynów, nie mających tego charakteru, to odpadają wszelkie formalne sposoby ustalenia, co to jest przestępstwo skarbowe, i materjalne określenie, wyłuszczone powyżej, a wyjaśniające ekonomiczną sferę zastosowania oraz prawne cechy charakterystyczne, staje się jedynym środkiem wyodrębnienia przestępstw skarbowych. Dla celów praktycznych, odpowiedzi na pytanie, kiedy ma miejsce przestępstwo skarbowe, należy udzielić w postaci wyliczenia odnośnych ustaw, zawierających przepisy, odpowiadające przyjętym określeniom. Gdy zaś odrzuci się, jako bezzasadne, wyodrębnienie przestępstw porządkowych, to wtedy odpowiedź na pierwsze pytanie, zawarte w piśmie Ministra Sprawiedliwości, sprowadza się do tego, że w s z y s t k i e   p r z e s t ę p s t w a   s k a r b o w e (zawarte w wyliczonych ustawach) są wyłączone z pod amnestji z mocy art. 6 § 1 p. „c“ prawa o amnestji.

VI. W znaczeniu negatywnem przez samorząd rozumie się administrację publiczną, sprawowaną nie przez państwo; samorząd jest formą decentralizacji administracji i jako administracja publiczna musi mieć oczywiście cechy tej administracji. Działalność władz samorządowych powszechnych, t. j. komunalnych, miejskich i wiejskich

(powszechnych, w odróżnieniu od samorządów gospodarczych, wyznaniowych i narodowościowych) jest działalnością, uzupełniającą administracyjną działalność państwa w zakresie jego zadań i celów społeczno - politycznych. Oparta na terytorjalnej podstawie, zaopatrzona przez państwo w prawo korzystania z przymusu, władza komunalna jest publiczno - prawnym związkiem, stojącym między państwem a jednostką. Jest więc władza komunalna władzą administracyjną. Skoro przepis art. 2 rozporządzenia o amnestji mówi ogólnie o władzach administracyjnych, nie wyłączając żadnej z nich, należy przyjąć, że ma niewątpliwie na myśli także władze komunalne (lege non distinguente ne distinguatur), tem bardziej, że chodzi o orzeczenia karne tych władz, a więc o sprawy, w których Państwo zleciło częściowo wykonywanie swej władzy karania władzom komunalnym.

Wynika to też z faktu, że nie istnieje ustawowo żadna różnica między orzeczeniami władz komunalnych a innych władz administracyjnych w kwestji kierowania ich na żądanie strony na drogę postępowania sądowego, wreszcie z porównania art. 126 i 131 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o prawie przemysłowem (poz. 468/27 Dz. Ust.) okazuje się, że ustawa ta zalicza wyraźnie władze komunalne do władz administracyjnych. Odmienne stanowisko prowadziłoby do takiej paradoksalnej i nielogicznej sytuacji prawnej, że takie same przestępstwa ulegałyby lub też nie ulegałyby amnestji w zależności od tego, czy strona odwołała się od orzeczenia karnego władzy komunalnej do drogi sądowej, a nawet od tego, w jakiej miejscowości Polski przestępstwo zostało popełnione, skoro według art. 131 rozporządzenia o prawie przemysłowem w Warszawie i innych sześciu miastach orzekają o przestępstwach z tej ustawy władze komunalne, w pozostałych zaś miejscowościach — władze administracji ogólnej.

VII. Podobnie, jak nie istnieje jakościowa różnica między działalnością administracyjną państwa a działalnością samorządów, tak również nie zachodzi różnica zasadnicza między skarbowością państwową a skarbowością związków publiczno-prawnych, t. j. samorządów. Współczesna nauka o skarbowości i finansach przenosi teoretyczne zasady, dotyczące skarbowości państwowej, do dziedziny skarbowości komunalnej, jako opartej w równej mierze na planowo zakreślonej, opracowanej w postaci budżetu i pod nadzorem państwa pozostającej gospodarce, zmierzającej do zaspokojenia ogólnych potrzeb w specjalnym zakresie. Wyrazem tego stanu rzeczy jest rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 (poz. 522) o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne oraz ustawa z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych (poz. 747), określająca pod nazwą danin komunalnych ro-

dzaje i charakter samoistnych podatków komunalnych oraz dodatków komunalnych do podatków państwowych. Jest to organizacja tej samej skarbowości, co i skarbowość Państwa, tylko organizacja specjalna o ograniczonych celach i zadaniach. Skoro zatem prawo o amnestji w art. 6 § 1 p. „c“ mówi o wyłączeniu z pod amnestji przestępstw skarbowych, nie rozróżniając w tej dziedzinie żadnych kategoryj, a w szczególności nie ograniczając ustanowionego wyjątku jedynie do dziedziny przestępstw na szkodę skarbowości Państwa, to w braku ustawowego rozróżnienia przyjąć należy, że ustawodawca miał na względzie całą dziedzinę skarbowości, o ile stanowi ona przedmiot ochrony karnej w ustanowionym tu sensie, że zgodnie z rozwojem prawnym tej sfery zjawisk i naukowem jej ujęciem, nie przeciwstawił gospodarki komunalnej gospodarce państwowej, jako toto genere odrębnej dziedziny. Stąd wniosek, że wyłączeniu z pod amnestji ulegają również czyny występne, skierowane przeciwko skarbowości komunalnej, a więc i przestępstwo, przewidziane w art. 62 ustawy z 11 sierpnia 1923 (poz. 747).

162.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Charakter świadczeń drogowych w naturze. Zwolnienie posiadaczy koni, pracujących stale w kopalniach.

1. Świadczenia drogowe w naturze, jakoteż opłaty wzamian tych świadczeń na budowę i utrzymanie dróg gminnych mają charakter świadczeń i opłat powszechnych, niezależnych ani od stopnia korzyści, osiąganych przez płatnika z budowy lub utrzymania dróg, ani też od stopnia zużycia tychże dróg.

2. Wyrażenie: „oprócz opłat w gotówce“, użyte w art. 29 ustawy drogowej, nie nadaje gminom żadnych nowych uprawnień do poboru opłat drogowych, lecz ma na względzie tylko te opłaty, które gminy mogą pobierać w myśl innych przepisów.

3. Zwolnienie z art. 33 p. 7 ustawy drogowej nie odnosi się do tych posiadaczy koni, którzy oprócz koni, pracujących pod powierzchnią ziemi, posiadają również konie, pracujące na powierzchni.

Wyrok NTA z 10 listopada 1932 l. rej. 5436/30 w sprawie firmy „Tow. Kopalń i Zakładów Hutniczych Sosnowieckich Sp. Akc.” przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Będzinie w przedmiocie wymiaru specjalnej opłaty drogowej.

...1) Świadczenia drogowe, jakoteż opłaty wzamian tych świadczeń, które gminy mogą uchwalać na podstawie art. 29 — 31 ustawy

z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., mają charakter świadczeń i opłat powszechnych, do nich bowiem są pociągani wszyscy mieszkańcy gmin, opłacający podatki bezpośrednie. Opłaty te nie są więc zależne ani od stopnia korzyści, osiąganych przez płatnika z budowy lub utrzymania dróg, ani też od stopnia zużycia tych dróg przez płatnika, nie mają więc one wbrew wywodom skargi charakteru „dopłat specjalnych", jakie przewiduje np. art. 31 ustawy o uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 lub art. 23 ustawy drogowej.

Już więc z tego powodu wywody skarżącego Towarzystwa, że opłaty szarwarkowe, jako mające charakter „dopłat specjalnych", nie zostały objęte przepisem art. 30 ustawy o finansach komunalnych, a więc straciły moc obowiązującą, należało uznać za chybione.

2) Jak już było wyżej powiedziane, do opłat zastępczych wzamian świadczeń drogowych w naturze są, w myśl art. 30 ustawy drogowej, obowiązani wszyscy mieszkańcy gmin, opłacający podatki bezpośrednie, w stosunku do wysokości opłacanych przez nich podatków bezpośrednich. Gdy więc warunek osiągania przez płatnika z dróg specjalnych korzyści lub udogodnień nie jest w tym przepisie uwzględniony, to dla wymiaru skarżącemu Towarzystwu świadczeń drogowych lub opłat zastępczych jest całkowicie obojętna okoliczność, czy i w jakim stopniu Towarzystwo z dróg korzysta.

3) Wyrażenie, użyte w art. 29 ustawy drogowej: „oprócz opłat w gotówce", jak to już orzekł NTA w wyroku z 4 marca 1930 w sprawie l. rej. 2730/28 ze skargi M. Zamoyskiego, nie nadaje gminom żadnych nowych uprawnień do poboru opłat drogowych, lecz ma na względzie tylko te opłaty, które rady gminne w myśl innych postanowień mogą uchwalać i przewidywać w budżetach na cele drogowe. Na obowiązek szarwarkowy, jakoteż na jego rozmiar opłaty te żadnego ustawowego wpływu nie mają, wszelkie więc wywody skargi w tym kierunku należało uznać za nietrafne.

Również za niesłuszny uznał NTA zarzut, że władze wymiarowe nie zwolniły skarżącego Towarzystwa od świadczeń z uwagi na przepis art. 33 p. 7 ustawy drogowej. W odwołaniu bowiem skarżące Towarzystwo domagało się zwolnienia od świadczeń drogowych na tej jedynie podstawie, że w przedsiębiorstwie jego pracowała pewna liczba koni pod powierzchnią ziemi, przyczem uważało ono za obojętną tę okoliczność, czy przedsiębiorstwo posiadało także konie, pracujące na powierzchni. Otóż wniosek, oparty na tym stanie faktycznym, jest chybiony, albowiem przepis art. 33 p. 7, zwalniający od świadczeń drogowych „posiadaczy koni, stale pracujących w kopalniach pod powierzchnią ziemi", nie może mieć zastosowania do skarżącego Towa-

rzystwa, które, według własnego przyznania, oprócz koni, pracujących pod powierzchnią ziemi, posiada również konie, pracujące na powierzchni. . . .

163.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od przedmiotów zbytku: Samochód jako przedmiot zbytku.

Każdy samochód osobowy, który służy do użytku posiadacza jako środek lokomocji, bez względu na rodzaj względnie cel przejazdów, jest przedmiotem zbytku.

Wyrok NTA z 9 stycznia 1933 l. rej. 7541/30 w sprawie firmy „Polmin" Państwowa Fabryka Olejów Mineralnych we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku komunalnego od przedmiotów zbytku za lata 1929 i 1930.

. . .Z treści §§ 1 i 2 statutu o poborze na rzecz m. Lwowa podatku od posiadania przedmiotów zbytku, opartego na postanowieniu art. 21 p. 3 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. i w należytym trybie zatwierdzonego, wynika, że każdy samochód osobowy, który służy do użytku posiadacza jako środek lokomocji, bez względu na rodzaj, względnie cel przejazdów, jest przedmiotem zbytku, którego posiadanie może być opodatkowane na rzecz związków komunalnych.

Zasadę tę wypowiedział już NTA w wyroku z 7 września 1928 l. rej. 5023/28 w sprawie Sp. Akc. Friedenshütte, na którego motywy Trybunał w niniejszej sprawie się powołuje. . . .

164.

KASY CHORYCH.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Członkowie zarządu (dyrektorzy) spółdzielni[1]).

Członkowie zarządu (dyrektorzy) spółdzielni nie pozostają w stosunku służbowym, uzasadniającym obowiązek ubezpieczenia według art. 3 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., choćby pełnili swoje czynności na zasadzie umowy ze spółdzielnią i za wynagrodzeniem.

---

[1]) Por. wyrok NTA z 6 kwietnia 1932 l. rej. 2024/30 i glosę do niego Dr. Stanisława Hillbrichta, OPA, I, 60.

Wyrok NTA z 21 grudnia 1932 l. rej. 2592/30 w sprawie Spółdzielczego Zakładu Kredytowego w Budzanowie przeciw Wojewodzie Tarnopolskiemu w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek choroby dyrektorów Zakładu.

Zarząd Powiatowej Kasy Chorych w Trembowli podciągnął zatrudnionych w Spółdzielczym Zakładzie Kredytowym w Budzanowie dyrektorów Abrahama H. i Fabjana E. pod obowiązek ubezpieczenia na wypadek choroby i wymierzył składki ubezpieczeniowe za czas od 1 stycznia 1926 do 31 maja 1929 w łącznej kwocie 331 zł 50 gr. Na skutek rekursu wymienionego Zakładu Kredytowego Starosta Powiatowy w Trembowli orzeczeniem z 10 maja 1929 uchylił obowiązek ubezpieczenia powyższych dyrektorów, gdyż dochodzenia wykazały, że zostali oni powołani do pełnienia swoich funkcyj przez walne zgromadzenie członków spółdzielni, będąc równocześnie członkami tej spółdzielni i wskutek tego stosunek ich do spółdzielni nie może być podciągnięty pod przepisy art. 3 ustawy z 19 maja 1920. Wojewoda tarnopolski orzeczeniem z 9 stycznia 1930 uchylił na skutek rekursu Kasy Chorych w Trembowli decyzję Starosty i przywrócił moc prawną orzeczeniu Kasy Chorych.

Na to orzeczenie wniósł Spółdzielczy Zakład Kredytowy w Budzanowie skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

W uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia podniesiono, że wymienieni dyrektorowie, chociaż pochodzą z wyboru, pozostają do Spółdzielni w stosunku służbowym, czego dowodzi spisana z nimi przez radę nadzorczą 20 grudnia 1925 umowa służbowa, określająca ich prawa i obowiązki oraz wysokość wynagrodzenia, wobec czego podlegają oni na podstawie art. 3 ustawy z 19 maja 1920 obowiązkowi ubezpieczenia na wypadek choroby. Pozwana władza wyszła zatem z założenia, że między dyrektorami, t. j. członkami zarządu Spółdzielni, a Spółdzielnią istnieje stosunek służbowy.

Zapatrywanie to, jak słusznie zarzuca skarga, jest błędne. Według postanowień ustawy z 29 października 1920 o spółdzielniach poz. 733 Dz. Ust. zarząd względnie dyrekcja jest organem spółdzielni, reprezentującym ją jako osobę prawną nazewnątrz (art. 33). Przez czynności zarządu spółdzielnia nabywa prawa i przyjmuje zobowiązania (art. 37). Zakres praw i obowiązków członków zarządu, jako przedstawicieli spółdzielni, określają ustawa i statut, nie zaś umowy, zawierane z członkami zarządu przez radę nadzorczą, m. i. co do wysokości wynagrodzenia. Okoliczność, że członkowie zarządu względnie dyrektorowie pobierają wynagrodzenie, nie zmienia ich charakteru jako przedstawicieli spółdzielni, nie stanowi również istotnej cechy stosunku służbowego. Ponieważ zatem stosunek wybranych

przez walne zgromadzenie członków spółdzielni członków zarządu względnie dyrektorów do spółdzielni nie jest stosunkiem służbowym, lecz ustawowem przedstawicielstwem, wobec czego i umowa zawarta w niniejszym wypadku przez radę nadzorczą skarżącego Zakładu Kredytowego z wymienionymi na wstępie dyrektorami (zarządem) nie stwarza stosunku służbowego, a dotyczy w istotnych swych postanowieniach tylko wynagrodzenia tych dyrektorów, należało zaskarżone orzeczenie uchylić, jako prawnie nieuzasadnione.

Wyrok powyższy (zgodny z orzecznictwem SN — por. orzeczenie 103/31 Zbioru orzeczeń Izby I SN) należy uznać za trafny, motywy jego atoli nasuwają następujące uwagi:

Chodzi o zagadnienie, czy stosunek, jaki łączy spółdzielnię (spółkę akcyjną, spółkę z ogr. odp.) z osobą, pełniącą na zasadzie umowy ze spółdzielnią i za wynagrodzeniem czynności ustawowego (statutowego) organu spółdzielni, jest stosunkiem służbowym w rozumieniu art. 3 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby.

Co do kwalifikacji tego stosunku ze stanowiska prawa cywilnego niema w nauce zgody; jedni, idąc zapewne za wzorem prawa francuskiego, widzą w nim znamiona odpłatnego mandatu względnie pełnomocnictwa (por. co do spółek z ogr. odp. Namitkiewicz, Dekret o spółkach z ogr. odp., wyd. 3, 1930, str. 29); w tym sensie wypowiedział się też co do takich spółek sam NTA w wyroku Nr. 1390. Natomiast nauka prawa niemieckiego skłania się raczej do traktowania tego stosunku jako stosunku najmu usług, stosunku służbowego (por. np. Randa, Das osterr. Handelsrecht, Wiedeń, 1912, II, str. 146 i Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, wyd. 11, 1921, I/2, str. 958 i n., a z orzecznictwa wyrok wiedeńskiego Sądu Najw. z 10 grudnia 1908, powołany u Pisko, Das allgem. Handelsgesetzbuch, Wiedeń, 1919, I, str. 180). Sądzę, że to właśnie stanowisko, przyjęte przeważnie w nauce polskiej (por. np. co do spółek akcyjnych: Kaczkowski, Polskie prawo o spółkach akcyjnych, Poznań, wyd. 2, 1931, str. 199, a specjalnie co do spółdzielni: Wróblewski, Ustawa o spółdzielniach, Kraków, 1921, str. 54), odpowiada bardziej prawu polskiemu, aniżeli koncepcja płatnego mandatu, oparta o wyraźne przepisy prawa francuskiego, odmienne aniżeli w prawie polskiem. Stanowisko to znajduje zresztą potwierdzenie w brzmieniu prawa pozytywnego (por. art. 80 prawa o spółkach akcyjnych z 22 marca 1928 poz. 383 Dz. Ust., który odnośne umowy nazywa umowami służbowemi). Podniesiona w omawianym obecnie wyroku okoliczność, że treścią działalności organu spółdzielni jest jej ustawowe przedstawicielstwo, nie wyklucza jeszcze umowy służbowej (umowy o najem usług), skoro obowiązek pełnienia funkcyj takiego przedstawicielstwa może mieć swe źródło zarówno w mandacie, jak i w umowie o najem usług.

Ustalenie, iż stosunek, o który chodzi, jest ze stanowiska prawa cywilnego stosunkiem służbowym (najmu usług), nie znaczy jednak, by był on tem samem stosunkiem służbowym w znaczeniu ustaw o ubezpieczeniach społecznych, w szczególności art. 3 ustawy z 19 maja 1920; ustawa ta jest częścią społecznego ustawodawstwa pracy, toteż zawarte w niej pojęcia winny być interpretowane wedle zasad prawa pracy, nie zaś pod wyłącznym kątem widzenia prawa cywilnego. Nie każdy zatem stosunek, będący stosunkiem służbowym wedle prawa cywilnego, będzie nim także w rozumieniu prawa pracy, jak naodwrót stosunek, uznany przez prawo pracy za służbowy, niekoniecznie będzie takim w świetle prawa cywilnego.

„Stosunek roboczy lub służbowy" z art. 3 ustawy z 19 maja 1920 jest identyczny z pojęciem stosunku pracy, którego istotą jest świadczenie (chociażby bez żadnej ważnej umowy) pracy dla kogoś innego pod istotnym warunkiem zależności pracownika od pracodawcy (por. Raczyński, Polskie prawo pracy, Warszawa, 1930, str. 33 i n.) W tym też duchu interpretuje to pojęcie stałe orzecznictwo SN (por. orzeczenia Nr. 126/27, 174/27, 91/29, 244/31 i i. Zbioru orzeczeń Izby I). Tak rozumiane pojęcie stosunku służbowego nie może być stosowane do stosunku, łączącego ustawowy organ osoby prawnej z tą osobą prawną, właśnie dla braku zależności służbowej; ustawowy organ nie jest bowiem pracownikiem, zależnym w swej pracy od służbodawcy, lecz — w granicach swej kompetencji — sam pracodawcę tego przedstawia, w działalności swej zaś zależny jest raczej od przepisów ustawy względnie statutu, aniżeli od zleceń innych organów osoby prawnej. Ustawy względnie statuty przewidują wprawdzie pewną zależność jednych organów od drugich (objawiającą się np. w możności odwołania każdej chwili zarządców przez walne zgromadzenie lub zawieszenia ich w czynnościach przez radę nadzorczą i t. p.), chodzi tu jednak, rzecz jasna, o inną zależność, organizacyjną, a nie o zależność, wkraczającą w zakres ustawowej względnie statutowej kompetencji organu. Toteż organ osoby prawnej, choć związany z nią cywilno-prawnym stosunkiem najmu usług, nie jest pracownikiem w rozumieniu ustawodawstwa pracy (por. Staub l. c. str. 959, Raczyński l. c. str. 35) i ubezpieczeniu społecznemu, obowiązującemu pracowników, nie podlega (por. Wróblewski l. c., por. też orzeczenie Nr. 211/31 Zbioru orzeczeń Izby I SN).

Zaznaczyć wkońcu należy, że dla omawianej tu kwestji obojętne jest, czy chodzi o organ, będący jednocześnie uczestnikiem osoby prawnej (jak to jest ustawowo przepisane dla spółdzielni), czy nie, charakter bowiem organu i jego stosunek do osoby prawnej jest w obu wypadkach ten sam. Inaczej natomiast przedstawiałaby się sprawa, gdyby organ osoby prawnej w umowie, zawartej z tą osobą, zobowiązał się do usług specjalnych, nie wchodzących w zakres jego ustawowej względnie statutowej kompetencji: ze względu na te specjalne usługi organ taki byłby zwykłym pracownikiem i mógłby podlegać obowiązkowi ubezpieczenia (por. orzeczenie SN Nr. 103/31, wyrok NTA Nr. 1390 i Raczyński l. c. str. 35).

Dr. Stanisław Hillbricht

165.

KASY CHORYCH.

Zwrot kosztów pozakasowej pomocy lekarskiej.

Do zwrotu kosztów pozakasowej pomocy lekarskiej, udzielonej choremu w razie potrzeby bezzwłocznej pomocy lekarskiej, obowiązana jest na zasadzie art. 42 (III) ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. Kasa Chorych tylko w takim razie, gdy potrzeba ta nie mogła być na czas zaspokojona przez tę Kasę. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 13 kwietnia 1932 l. rej. 8642/30 w sprawie Henryka L. w Łodzi przeciw Głównemu Urzędowi Ubezpieczeń w przedmiocie zwrotu przez Kasę Chorych m. Łodzi kosztów leczenia.

... Wywody skargi nie są trafne. Art. 42 (ustęp III) ustawy z 19 maja 1920 głosi, że jeżeli do udzielenia pomocy członek wezwał lekarza pozakasowego, zarząd Kasy obowiązany jest do zwrotu kosztów pomocy lekarskiej i leków tylko w takim razie, jeżeli stało się to za zezwoleniem zarządu Kasy lub w wypadku nagłym, w którym zwłoka groziła niebezpieczeństwem.

Jak okazuje się z postanowień, zawartych w art. 23 powyższej ustawy, Kasa Chorych udziela swoim członkom, względnie ich członkom rodziny, uprawnionym do pomocy ze strony Kasy na zasadzie art. 33 tej samej ustawy, pomocy lekarskiej w naturze. W tym względzie przytoczone wyżej postanowienia, zawarte w art. 42 III, mają charakter przepisu wyjątkowego. Jeżeli wobec tego w przepisie tym zobowiązano Kasę Chorych do zwrotu kosztów pozakasowej pomocy lekarskiej, udzielonej choremu w wypadku nagłym, w którym zwłoka groziła niebezpieczeństwem, to uznać należy, że ustawodawca ma przytem na myśli nie każdy wypadek, w którym zachodziła potrzeba bezzwłocznej pomocy lekarskiej, lecz tylko taki wypadek, w którym ta potrzeba nie mogła być przez Kasę zaspokojona, a zatem albo wypadek, w którym zachodziła potrzeba bezzwłocznej pomocy lekarskiej, a chory zwrócił się do Kasy bezskutecznie, albo wypadek, w którym chory, potrzebujący bezzwłocznie pomocy lekarskiej, mógł tę pomoc uzyskać od lekarza pozakasowego, a nie miał możności uzyskania jej od Kasy bez narażenia się na niebezpieczeństwo i z tego powodu uciekł się do pomocy lekarskiej pozakasowej.

W niniejszym wypadku stwierdził wprawdzie lekarz pozakasowy Dr. K. potrzebę natychmiastowej operacji, gdy jednak skarżący nie żądał pomocy od Kasy Chorych i nie twierdzi nawet, że bez narażenia swego syna na niebezpieczeństwo nie mógł zamiast do Dr. K. zwrócić się do Kasy Chorych o pomoc, a w szczególności o zbadanie lekarskie i o wydanie zarządzeń co do leczenia, Trybunał nie mógł dopatrzeć się w zaskarżonem orzeczeniu naruszenia praw skarżącego.

166.

KASY CHORYCH.

Dowodzenie choroby świadectwem lekarza prywatnego.

W wypadkach skierowania przez Kasę Chorych członka Kasy do lekarza prywatnego świadectwo tego lekarza nie może być traktowane jako świadectwo lekarza pozakasowego. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 13 maja 1932 l. rej. 9587/30 w sprawie Andrzeja L. w Bninie przeciw Głównemu Urzędowi Ubezpieczeń w przedmiocie przyznania zasiłku z powodu niezdolności do pracy.

...Artykuł 42 ustawy z 19 maja 1920 o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby poz. 272 Dz. Ust. zezwala wyraźnie członkom Kasy Chorych korzystać z pomocy lekarzy pozakasowych, stanowiąc w ustępie III, że, gdyby do udzielenia pomocy członek wezwał lekarza pozakasowego, Zarząd Kasy obowiązany jest do zwrotu kosztów pomocy lekarskiej i leków tylko w takim razie, jeżeli stało się to za zezwoleniem Zarządu Kasy lub w wypadku nagłym, w którym zwłoka groziła niebezpieczeństwem.

Z powyższych postanowień wynika, że w wypadkach, gdy członek Kasy Chorych korzystał z pomocy lekarza pozakasowego za zezwoleniem Zarządu Kasy, świadectwo tego lekarza nie może być stawiane narówni ze świadectwem lekarza pozakasowego. W danym wypadku, jak to wynika z przytoczonych w skardze wyjaśnień i załączonego świadectwa choroby Kasy Chorych m. Poznania z 10 lutego 1930, czemu zresztą władza pozwana wcale nie przeczy, skarżący został skierowany do wspomnianej wyżej kliniki uniwersyteckiej, względnie do lekarzy specjalistów tej kliniki, przez wymienioną Kasę Chorych, wobec czego odrzucenie świadectw lekarskich tej kliniki, stwierdzających stan choroby skarżącego w spornym okresie czasu, tylko z tego powodu, że świadectwa te nie pochodzą od lekarza kasowego, przedstawia się jako prawnie nieuzasadnione.

Wobec tego, że zaskarżone orzeczenie żadnych innych powodów odmownego załatwienia prośby skarżącego nie przytacza, należało je uchylić, jako prawnie nieuzasadnione.

167.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Wyłączenia z art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej i z rozporządzenia o popieraniu meljoracyj rolnych.

Nierozprawienie się z wnioskiem strony o zwolnienie od parcelacji gruntów, na których przeprowadzono meljoracje, określone w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 344 Dz. Ust., jest istotną wadliwością postępowania.

Wyrok NTA z 29 grudnia 1932 l. rej. 150/31 w sprawie Alberta i Elzy Goltzów w Czajczu przeciw Ministrowi Reform Rolnych w przedmiocie wyłączeń.

...Skarżący zarzucają, że władza nie uwzględniła ich wniosku, jakkolwiek wykazali, że w majątku są czynne gorzelnia i płatkarnia, na potrzeby których obsadzono: dla gorzelni w r. 1914/15 — 78 ha, a dla płatkarni w r. 1924/25 — 88 ha kartofli, więc z tych tytułów mieli prawo do wyłączenia czterokrotnego obszaru, t. j. 312 i 352 ha, jak również, że w majątku plantowano buraki cukrowe w r. 1914 na 77,5 ha, więc z tego znów tytułu mieli prawo do wyłączenia sześciokrotnego obszaru, t. j. 465 ha, wobec czego ogólny obszar terenów, podlegających wyłączeniu z powyższych tytułów, przekraczał nawet całą nadwyżkę, pozostałą po dokonaniu wyłączeń z art. 4 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

Pomijając już nieścisłość powyższych cyfrowych danych, które nie odpowiadają danym, ustalonym przez Komisję lustracyjną i zamieszczonym w protokóle lustracji, podpisanym przez Alberta Goltza, zarzut powyższy w samem założeniu jest nietrafny, wywody swoje bowiem skarżący opierają na rozumowaniu, że skoro dany majątek prowadził przed 1 stycznia 1929 produkcję ziemniaków dla gorzelni i płatkarni, oraz buraków dla cukrowni, to władza obowiązana jest wyłączyć z tego tytułu czterokrotny i sześciokrotny obszar, jaki był zajęty pod plantację ziemniaków i buraków w r. 1923, 1924 lub 1914, zależnie od wyboru właściciela majątku; zapatrywanie to jednak nie jest trafne, jak to bowiem NTA orzekł i szczegółowo uzasadnił już w wyroku z 22 maja 1931 l. rej. 3612/29 (Zbiór wyroków Nr. 405 A) oraz w całym szeregu późniejszych wyroków, postanowienia, zawarte w punktach a) i b) art. 5, nie są samoistnemi i odrębnemi przepisami, lecz tylko poddziałami, w których wyszczególnione są pewne specjalne rodzaje wypadków, objętych ogólnemi przepisami punktu 1 art. 5, oraz pewne maksymalne normy wyłączeń, zastosowalność zaś i określenie obszaru wyłączeń z art. 5 wogóle, a więc nie wyłączając wypadków, wyszczególnionych w punktach a) i b), zależą od swobodnego uznania władzy. Jeżeli więc w niniejszym wypadku Minister Reform Rolnych, opierając się na zdaniu delegata tegoż Ministerstwa w Komisji lustracyjnej oraz na takimże wniosku Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Poznaniu, po uprzedniem porozumieniu się z Ministrem Rolnictwa, wyłączył 170 ha, to w takiem jego stanowisku nie można dopatrzeć się obrazy postanowień art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

Następnie skarżący zarzucają, że, nie bacząc na to, iż we wniosku o wyłączenia przytoczyli i uwiarygodnili, że począwszy od r. 1928 podjęli na majątku meljoracje, zamieniając nieużytki na grunty, nadające się do racjonalnego gospodarowania, i że meljoracje te objęły obszar 179 ha, — zaskarżona decyzja nie uwzględniła tej okoliczności, czem dała dowód, że pominęła istnienie rozporządzenia Pre-

zydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 344 Dz. Ust., według którego grunty tego rodzaju nie podlegają obowiązkowi parcelacyjnemu na przeciąg lat 10.

Ten zarzut Trybunał uznał za trafny, skoro bowiem Albert Goltz we wniosku swym o wyłączenia wskazał na przeprowadzone już i przeprowadzane w dalszym ciągu meljoracje, powołując się na przysługujące mu z tego tytułu zwolnienie od parcelacji odpowiednich obszarów na lat 10 lub 20, to władza winna była rozprawić się z tym punktem wniosku i ocenić, czy powyższe meljoracje odpowiadają warunkom, wyłuszczonym we wspomnianem rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928. Tymczasem, jak akta sprawy wykazują, ani władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu o powyższem nie wspomina, ani nawet Komisja lustracyjna, która badała stan gospodarstwa na miejscu, tą kwestją się nie zajmowała.

Dopatrując się w powyższem zaniedbaniu istotnej wadliwości postępowania, Trybunał zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. uchylił, uznając za zbędne rozpoznawanie pozostałej części skargi.

W powyższym wyroku NTA zajmuje się dwiema kwestjami: 1) wyłączeniami od obowiązku parcelacyjnego obszarów, których dotyczy art. 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, 2) wyłączeniami od tego obowiązku obszarów zmeljorowanych, o których mowa w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 344 Dz. Ust.

Co do pierwszej kwestji Trybunał stoi na stanowisku, zajętem w zasadzie prawnej wyroku Nr. 405 A Zbioru wyroków: kwestja przyznania, jak również określenia obszaru wyłączeń z art. 5 należy do swobodnego uznania Ministra.

Drugą kwestją natomiast Trybunał zajmuje się po raz pierwszy i tu, w odniesieniu do wyłączeń od obowiązku parcelacyjnego z tytułu meljoracyj rolnych, określonych w rozporządzeniu z 22 marca 1928, robi wyłom w zasadzie swobodnego uznania: odmowa wyłączeń gruntów zmeljorowanych musi wobec wnioskodawcy być uzasadniona.

Stanowiska, zajęte przez NTA w obu kwestjach, nie są z sobą sprzeczne, jeśli się zważy, że rozporządzenie z 22 marca 1928 normuje warunki, pod jakiemi obszary zmeljorowane mają być od obowiązku parcelacyjnego zwolnione, a w stosunku do art. 5 ustawy z 28 grudnia 1925 rozporządzenie to stanowi lex specialis.

Dr. Wł. Podczaski

168.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Rozporządzanie gruntami ponad obszary wyłączone z art. 4 i 5.

Z brzmienia punktu e) art. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. wynika, że rozporządzanie grun-

tami ponad obszary, wyłączone z art. 4 i 5 tejże ustawy, uzależnione jest od zezwolenia władz ziemskich. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 14 listopada 1932 l. rej. 5192/32 i 5193/32 w sprawie skarg' Ernesta i Edwarda Fischer - Mollardów na rozporządzenie Rady Ministrów z 31 marca 1932 o ustaleniu na r. 1932 wykazu imiennego nieruchomości, podlegających wykupowi przymusowemu, poz. 259 Dz. Ust., o ile w niem pod poz. 23) zamieszczono 300 ha z maj. Góra t. I. k. 1, Panienka t. I. k. 20, Parzęczew t. I. k. 1, Roszków t. IV. k. 61.

...Obadwaj skarżący zarzucają, że zaskarżona część rozporządzenia, nakładając obowiązek rozparcelowania 300 ha z (wymienionych) majątków ... na Ernesta i Edwarda Fischer-Mollardów łącznie, nie czyni zadość wymaganiom, wypływającym z brzmienia art. 19 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, a streszczającym się w tem, iż nałożenie obowiązku na poszczególnego właściciela może nastąpić tylko w sposób wyraźny, nie budzący żadnych wątpliwości, jaki obszar ze swego majątku ma rozparcelować właściciel, wymieniony w wykazie imiennym, a pozatem, przyjmując, wbrew treści wykazów hipotecznych, iż powyższe majątki są współwłasnością wyżej wymienionych braci, wspomniana część rozporządzenia sprzeczna jest z niejednokrotnie wypowiedzianą przez Trybunał zasadą, że podstawą do umieszczenia danego majątku w wykazie imiennym jest wykaz hipoteczny i że umieszczenie w wykazie imiennym, zamiast rzeczywistego właściciela, innej osoby, stanowi wadliwość postępowania.

Zarzutów powyższych Trybunał nie mógł uznać za trafne.

Skarżący sami, prosząc o zezwolenie na przeniesienie tytułu własności poszczególnych części majętności ziemskiej Góra na ich imię, poddali się, ze względu na przepisy ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., ograniczeniu, że na wypadek zastosowania przymusowego wykupu na cele reformy rolnej każda z nowoutworzonych majętności ma być traktowana tak, jak gdyby tworzyła z wszystkiemi innemi jedną całość, i tylko pod tym warunkiem otrzymali żądane zezwolenie; ta okoliczność zaś, że wzmianka o tem ograniczeniu nie została z tych, czy innych powodów uczyniona w wykazie hipotecznym, nie czyni bynajmniej tego ograniczenia nieważnem i nieobowiązującem dla skarżących. Jeżeli więc władza pozwana, zgodnie z powyższemi ograniczeniami, traktowała poszczególne części majętności Góra w stosunku do reformy rolnej jako jedną całość, a więc skarżących jako właścicieli całości, to w takiem jej postępowaniu nie można się dopatrzeć obrazy jakichkolwiek przepisów ustawy. Nie można również dopatrzeć się w danym wypadku zarzucanej sprzeczności z niejednokrotnie wypowiedzianą przez Trybunał tezą, że podstawą do umieszczenia danego majątku w wykazie imiennym

jest wykaz hipoteczny i że umieszczenie w wykazie imiennym, zamiast rzeczywistego właściciela, innej osoby, jest wadliwością postępowania, skoro bowiem w myśl przyjętego przez skarżących ograniczenia wszystkie nowopowstałe z majętności Góra jednostki miały być na wypadek zastosowania przymusowego wykupu na cele reformy rolnej traktowane jako jedna całość, to stąd wynika, że dla określenia właściciela tej całości należało wymienić właścicieli wszystkich poszczególnych części, i tak właśnie w niniejszym wypadku postąpiła władza pozwana.

Za nieuzasadniony wobec tego należy uznać i następny zarzut skarżących, iż tak ułożony wykaz, jako nie informujący, w jakim zakresie nałożono obowiązek parcelacyjny na majętność każdego z braci, chybia celu i staje się niewykonalny. Skoro bowiem, jak to już wyżej powiedziano, wszystkie jednostki, pochodzące z podziału majętności ziemskiej Góra, zgodnie z zobowiązaniem skarżących, należy traktować w stosunku do reformy rolnej jako jedną całość, to za zbędne należy uważać wskazywanie w wykazie imiennym, która z tych jednostek i w jakim stopniu ma brać udział w wykonaniu obowiązku, nałożonego wykazem imiennym, i rozstrzygnięcie tego należy pozostawić wzajemnemu porozumieniu właścicieli poszczególnych jednostek, zwłaszcza, że w myśl art. 21 część 1 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, wobec niewskazania w danym wypadku granic obszaru, zamieszczonego w wykazie, właściciele mają prawo złożyć wniosek, dotyczący ścisłego ustalenia tych granic.

Nieuzasadniony wreszcie jest i ostatni zarzut skarżących, że ponieważ rozporządzenie Rady Ministrów z 1 września 1919 poz. 428 Dz. Ust. na terenie b. zaboru pruskiego nie obowiązuje i ponieważ ust. 2 art. 6 ustawy o wykonaniu reformy rolnej pozwala uważać za jednostkę jedynie majątki, podzielone bez ustawowo wymaganych zezwoleń, a w danym wypadku żadne zezwolenie ani ustawą o wykonaniu reformy rolnej, ani przepisami, obowiązującemi na obszarze b. zaboru pruskiego, wymagane nie jest, przeto władze ziemskie nie mogą rościć sobie prawa do uważania majątków skarżących za jedną całość. Skoro bowiem w myśl p. e) art. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. nadwyżki ponad obszar, wyłączony z art. 4 i 5, przeznaczone są na cele reformy rolnej, to z powyższego wynika, że swobodne rozporządzanie przez właściciela majątkiem sprowadza się jedynie do obszaru, wyłączonego na zasadzie powyższych artykułów, rozporządzanie zaś pozostałemi obszarami uzależnione jest od zezwolenia władz ziemskich, które baczyć winny, by przez zawierane transakcje nie ucierpiały zasadnicze cele reformy rolnej, w szczególności, by nie uległy zmniejszeniu obszary, przeznaczone

z mocy ustawy na powyższy cel; że zaś w danym wypadku przez podział majętności ziemskiej Góra na kilka części i stworzenie przez to kilku ośrodków mógł ulec zmniejszeniu obszar, przeznaczony z mocy ustawy na cele reformy rolnej, przeto podział ten nie mógł być dokonany bez zezwolenia władz ziemskich, co zresztą uznali sami skarżący, zwracając się w 1927 r., dla uniknięcia ujemnych dla nich następstw, do władz ziemskich o zezwolenie na podział, poddając jednocześnie dzielony majątek ograniczeniu, że będzie on traktowany w stosunku do reformy rolnej jako jedna całość.

Z powyższych względów Trybunał skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Jak łatwo się przekonać z uzasadnienia wyroku, do sformułowania wyżej przytoczonej zasady prawnej doszedł NTA na tle konkretnego sporu, wynikłego na obszarze prawnym województw zachodnich. Jednakże zasada ta nie zawiera żadnego terytorjalnego ograniczenia i ma mieć zastosowanie w całej Rzeczypospolitej. Zasługuje ona na szczególną uwagę zarówno jako „zasada prawna" w ściśłem znaczeniu tych słów, jakoteż ze względu na metodę wykładni, którą NTA w przypadku zastosował, chociaż jej w całej pełni nie rozwinął; wreszcie, doniosłe będzie znaczenie praktyczne stanowiska prawnego NTA.

Nie poruszając bliżej samego zagadnienia ograniczenia obrotu ziemią w województwach zachodnich i nie kwestjonując twierdzenia skarżącego, że na tym obszarze prawnym nie obowiązuje rozporządzenie tymczasowe Rady Ministrów z 1 września 1919, normujące przenoszenie własności nieruchomości ziemskich (poz. 428 Dz. Ust.), i że żadne przepisy, obowiązujące na obszarze województw zachodnich, nie wymagają zezwolenia na podział nieruchomości ziemskiej, — Trybunał ustala, że sam przepis p. e) art. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 wystarcza dla dojścia do wniosku, że rozporządzanie obszarami ziemskiemi ponad normy, przewidziane w art. 4 i 5 tejże ustawy, uzależnione jest od zezwolenia władz ziemskich, przyczem władze ziemskie „baczyć winny, by przez zawierane transakcje nie ucierpiały zasadnicze cele reformy rolnej, w szczególności, by nie uległy zmniejszeniu obszary, przeznaczone z mocy ustawy na powyższy cel".

Ujęcie zagadnienia przez NTA zarówno w samej „zasadzie prawnej", jak i w jej dość lakonicznem uzasadnieniu, sprowadza się do tego, że gdyby nie było żadnych innych norm prawa pozytywnego, ograniczających obrót nieruchomościami ziemskiemi, sam tekst art. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, a w szczególności punktu e), dawałby dostateczną podstawę prawną do żądania zezwoleń władz ziemskich na rozporządzanie nieruchomościami ziemskiemi. Stanowisko NTA wydaje mi się nieco sztuczne, gdyż nie było potrzeby przyjmować hipotezy, jakoby poza art. 2 p. e) ustawy o wykonaniu reformy rolnej nie istniały — nawet w województwach zachodnich — inne normy, ograniczające obrót nieruchomościami ziemskiemi. Wszak istnieje i obowiązuje do dnia dziesiejszego rozporządzenie Komisarjatu Nacz. Rady Ludowej z 25 czerwca 1919, dotyczące zezwolenia na przewłaszczenie nieruchomości (Tyg. Urz. Nr. 27 poz. 85), które wymaga wyraźnie pisemnego zezwolenia Urzędu Osadniczego (obecnie Okr. Urzędu Ziemskiego), które niejednokrotnie było przez NTA stosowane i interpretowane (por. orzeczenia z 18 lutego 1924 l. rej. 1197/22, z 25 kwietnia 1929 l. rej. 4934/27, Zbiór wyroków Nr. 308 i 69 A) i które historycznie, logicznie i organicznie wiąże się z ustawą o wykonaniu reformy rolnej, tak samo, jak wiąże się z nią na innych obszarach prawnych rozporządzenie tymczasowe Rady

Ministrów z 1 września 1919. — Nie sądzę, aby powodem pominięcia tych przepisów w uzasadnieniu wyroku był fakt, że w art. 1 mówią one o „przewłaszczeniu" i że przez ten termin rozumiano zawsze akt powzdania (§ 925 kod. cyw. zach.), a nie sam kontrakt, gdyż NTA ocenia wszak legalność orzeczeń władzy administracyjnej ze stanowiska przedewszystkiem norm prawa publicznego, nie wchodzi natomiast — o ile to nie ma bezpośredniego wpływu na tę legalność — w ocenę prywatno - prawnych skutków takich orzeczeń lub aktów prawnych działających stron.

W przypadku chodziło wszak o wyjaśnienie, czy wolno było umieścić w wykazie imiennym, jako jedną nieruchomość, majątki, należące hipotecznie do dwóch osób i hipotecznie oraz faktycznie pomiędzy te osoby podzielone za zezwoleniem Urzędu Ziemskiego, wydanem pod warunkiem traktowania ich jako jednej całości w wypadku zastosowania wykupu przymusowego na cele reformy rolnej. Z uwagi na zarzuty, podniesione przez skarżącego, należało przedewszystkiem ustalić, czy w województwach zachodnich dopuszczalny jest podział nieruchomości ziemskich bez zezwolenia władz ziemskich. Negatywną i wyraźną odpowiedź daje na to już powołane rozporządzenie Nacz. Rady Ludowej z r. 1919, które obrót wszelkiemi nieruchomościami ponad 5 ha uzależnia od zezwolenia władz ziemskich. Ustawa z 28 grudnia 1925 daje tym ograniczeniom treść gospodarczą, uzasadnienie prawne i wiąże je z zasadą, wyrażoną w art. 99 ustawy konstytucyjnej. Dla obalenia tezy skarżącego wystarczało przeto powołanie tego rozporządzenia, a przepis p. e) art. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej mógłby stanowić argument dalszy, niejako potwierdzenie ze strony normalnego ustawodawcy polskiego. Jako uzasadnienie jedyne, z przemilczeniem rozporządzenia Nacz. Rady Ludowej, przepis p. e) art. 2 nie wydaje się wystarczającym, jeśli zważyć właśnie na postanowienie ust. 2 art. 99 ustawy konstytucyjnej, który wymaga wydania osobnej ustawy, regulującej obrót ziemią. Taką ustawą nie jest ustawa z 28 grudnia 1925 o wykonaniu reformy rolnej; nie zawiera ona bowiem wyraźnego przepisu, ograniczającego obrót ziemią i wymagającego zezwoleń władz ziemskich na przeniesienie prawa własności. Pośrednio tylko ustawa ta wspomina o takich zezwoleniach w art. 3 p. a) co do parcelacji i w art. 6 p. 2 co do działów rodzinnych i pomiędzy współwłaścicielami obcymi, przyczem jest jasne, że ustawa ma na myśli osobno wydane przepisy o obrocie ziemią i do nich właściwie odsyła, mówiąc o „ustawowo wymaganych zezwoleniach". — Gdyby przeto była konieczność wyprowadzania zakazu podziału majątków ziemskich bez zezwolenia właściwych urzędów ziemskich z przepisów samej ustawy o wykonaniu reformy rolnej, to powołanie samego tylko p. e) art. 2 nie mogłoby wystarczyć, a trzebaby ponadto sięgnąć do art. 3 p. a) i art. 6 p. 2, jakoteż powołać art. 99 ustawy konstytucyjnej, bodaj nawet p. 3 uchwały Sejmu Ustawodawczego z 10 lipca 1919 oraz wyjaśnić genezę i ducha ustawy z 28 grudnia 1925 przez przedstawienie jej dziejów ustawodawczych. Wtedy teza, że działy dobrowolne w naturze wymagają uprzedniego zezwolenia urzędów ziemskich nawet na obszarach, gdzie nie obowiązuje rozporządzenie tymczasowe Rady Ministrów z 1 września 1919, nabrałaby większej mocy wewnętrznej i wyrazistości prawnej.

NTA sformułował swą zasadę prawną nie na podstawie wyraźnego tekstu ustawy, lecz w drodze wnioskowania, że skoro pewne nadwyżki gruntów prywatnych są przeznaczone na cele reformy rolnej, to już wskutek tego nie mogą być przedmiotem swobodnego obrotu i dla przeniesienia ich własności potrzebne jest zezwolenie urzędów ziemskich. Taki wniosek wymagał w mojem przekonaniu głębszego uzasadnienia, skoro NTA uważał za słuszne pominięcie rozporządzenia Komisarjatu Nacz. Rady Ludowej z r. 1919.

Wyrok powyższy nasuwa i inne uwagi, nie związane już z samą zasadą prawną, jaka się zeń wyłoniła. Chodzi mianowicie o to, jakim warunkom odpowiadać winien wykaz imienny dla swej ważności. Merytorycznie rozstrzygnięcie NTA jest trafne:

mianowicie władze ziemskie na tle faktycznych okoliczności sprawy miały prawo i obowiązek obydwa majątki p.p. Fischer-Mollard traktować jako jedną całość i poddać je łącznie skutkom częściowego wywłaszczenia. Jednakowoż władze, układające wykazy imienne, baczyć winny, aby umieszczane w nich nieruchomości ziemskie były oznaczane ściśle według ich nomenklatury hipotecznej i według hipotecznych jednostek z odpowiedniem wskazaniem hipotecznych właścicieli. Jest to konieczne — jak słusznie NTA orzekł w kilku wyrokach — chociażby z uwagi na postanowienie art. 21 p. 3 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, w myśl którego wykaz imienny łącznie z dowodem objęcia majątku w posiadanie stanowi tytuł prawny do przepisania własności na rzecz Skarbu Państwa. Tutaj przeto jak najdalej idąca ścisłość jest konieczna ze względu na czynności hipoteczne. W danym przypadku winien był wykaz imienny podać osobno nomenklaturę hipoteczną własności każdego z panów Fischer-Mollard, zaznaczając, że obydwie stanowią jedną całość, jeśli chodzi o wywłaszczenie. — Uchybienie to, jakkolwiek niepożądane, nie powinno było — jak to słusznie przyjął NTA — skutkować uchylenia wykazu imiennego, gdyż podstawa prawna była mocna, a w praktycznem wykonaniu dawały się usunąć jego niedogodne skutki w drodze orzeczenia O. U. Z., ustalającego obszar i granice gruntów, poddanych przymusowemu wykupowi (art. 21 p. 1 ustawy o wykonaniu reformy rolnej).

Zygmunt Nagórski

169.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wydawanie decyzyj ze względu na interes publiczny przed prawomocnem rozstrzygnięciem pytania wstępnego.

Interesem publicznym (art. 74 ust. 2 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem poz. 341/28 Dz. Ust.) nie może być uzasadniane wydawanie, na wypadek sporu terytorjalnego między dwiema gminami, zarządzeń, pociągających za sobą w rezultacie podwójne opodatkowanie podatnika.

Wyrok NTA z 23 maja 1932 l. rej. 5645/29 w sprawie sukcesorów J. Mostowicza w Otwocku przeciw Wydziałowi Powiatowemu Sejmiku Warszawskiego w przedmiocie wymiaru podatku od placów niezabudowanych.

Magistrat m. Otwocka wymierzył skarżącym podatek od placów niezabudowanych na r. 1929. Na skutek odwołania, w którem skarżący powoływali się na to, że place opodatkowane znajdują się na terytorjum gminy Wiązowna, że podatki gruntowe i komunalne opłacają w gminie Wiązowna oraz że NTA w wyroku z 24 maja 1928 l. rej. 787/26 w przedmiocie podatku komunalnego powyższy zarzut uwzględnił, a przeto wyrok ten ma znaczenie prejudycjalne i w konkretnym wypadku, Wydział Powiatowy Sejmiku Warszawskiego wydał 10 sierpnia 1929 orzeczenie treści następującej: „Orzeczenie Magistratu m. Otwocka w sprawie wymiaru sukcesorom J. Mostowicza

podatku od niezabudowanych placów na r. 1929, jako przedwczesne, uchylić oraz zezwolić Magistratowi m. Otwocka na tymczasowe pobranie od sukcesorów J. Mostowicza podatku od niezabudowanych placów na r. 1929 pod warunkiem natychmiastowego zwrotu pobranej sumy w razie ustalenia przez Starostwo warszawskie, że place, stanowiące własność sukcesorów J. Mostowicza, położone są poza obrębem terytorjum miasta Otwocka".

Na orzeczenie to skarżący wnieśli skargę do NTA....

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę przytacza, że ustawa z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., w brzmieniu, ustalonem art. 120 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. o postępowaniu administracyjnem, w związku z art. 74 i 94 tegoż rozporządzenia zezwala władzy nadzorczej w razie sporu między gminami o przynależność terytorjalną wydać decyzję tymczasową, określającą powyższą przynależność, że następnie Wydział Powiatowy, określając tymczasowo przynależność skarżących, polecił gminie Wiązowna wstrzymać wymiar i pobór wszelkich podatków do czasu rozstrzygnięcia przez Starostwo warszawskie przynależności terytorjalnej placów.

NTA, po rozpoznaniu sprawy, nie uznaje zaskarżonego orzeczenia za uzasadnione.

Jak to już NTA w sprawach tychże skarżących przeciw temuż Wydziałowi Powiatowemu o wymiar tychże podatków za lata 1925 oraz 1927/28 (l. rej. 787/26 i 4417/26) wyjaśnił i uzasadnił, prawo gminy m. Otwocka do opodatkowania spornych gruntów nie może być stwierdzone, dopóki nie zostanie należycie wyjaśniona i ustalona przynależność terytorjalna tych gruntów.

Władza pozwana jednakże wbrew powyższemu obciążyła skarżących podatkiem na r. 1929, dokonywując nic nie znaczącej zmiany jedynie w motywach zaskarżonego orzeczenia, a mianowicie, nie negując, że skarżący opłacają podatek, o którym mowa, w gminie Wiązowna, władza uzasadnia zaskarżone orzeczenie powołaniem się na art. 48 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w związku z art. 74 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. o postępowaniu administracyjnem, argumentując, że skoro Wydział Powiatowy wystąpił do Starostwa warszawskiego o ustalenie przynależności terytorjalnej spornych gruntów, to tem samem uzyskał podstawę prawną z mocy powołanych przepisów ustawowych do wydawania w danym wypadku decyzji tymczasowej, uwarunkowanej późniejszem rozstrzygnięciem Starostwa.

Zapatrywanie powyższe władzy pozwanej jest jednak zasadniczo błędne i sprzeczne z zapatrywaniem, któremu NTA dał wyraz w wyżej przytoczonych wyrokach.

Powoływanie się bowiem władzy pozwanej na art. 74 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o postępowaniu administracyjnem nie zmienia wcale sytuacji prawnej. Przepisy, w artykule tym zawarte, warunkują wydanie tymczasowej decyzji jedynie koniecznością ze względu na interes publiczny. Pojęciem zaś interesu publicznego nie może być uzasadniane wydawanie, na wypadek sporu terytorjalnego między dwiema gminami, zarządzeń, pociągających za sobą w rezultacie nieznane obowiązującemu prawu podwójne opodatkowanie podatnika.

Z powyższych względów NTA, na mocy art. 19 ustawy poz. 400/26 Dz. Ust., uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Teza powyższego wyroku, jako nie odpowiadająca ściśle tekstowi art. 74 postępowania administracyjnego i nie poparta w motywach w sposób zupełny, choć co do intencji zupełnie słuszna, wymagałaby pewnego uzupełnienia.

Punktem najbardziej istotnym w wyroku jest negowanie przez NTA uprawnień administracji do motywowania względami interesu publicznego decyzyj, których następstwa stanowiłyby obrazę prawa (np. w postaci podwójnego opodatkowania). NTA bierze tutaj pod uwagę nietylko samą decyzję zaskarżoną, ale także jej rezultat w łączności z całokształtem stanu faktycznego sprawy, na który prócz tej właśnie decyzji składają się i inne. Jest to słuszne ujęcie kontroli legalności ze względu nietylko na sam akt kontrolowany, ale na całą sytuację, jaką akt ten wytwarza (por. ewolucję francuskiej konstrukcji kompetencyjnej „erreur de droit" w postępowaniu kasacyjnem Rady Państwa; p. Alibert, Le contrôle juridictionnel de l'administration, 1926, str. 259, 278). Kontrola sytuacji prawnej zdolnej do wywołania skutków prawnych (toute situation juridique de nature à produire des effets de droit) znana jest dobrze nauce o sądownictwie administracyjnem i judykaturze francuskiej (por. moją „Kontrolę Administracji — Studja", 1929, str. 64). Ale nie należy w żadnym razie z tego motywu omawianego wyroku, traktowanego à la lettre, wyciągać konkluzji, iż wykluczona jest ewentualność zdziałania aktu administracyjnego w interesie publicznym, choć z dającym się przewidzieć rezultatem w postaci pogwałcenia czyichś praw indywidualnych; albo, inaczej mówiąc, że w rzeczy samej interes publiczny nie może legalnie tkwić u źródeł decyzji, której następstwem jest obraza podmiotowego prawa strony.

Refleks praktyczny aktu administracyjnego, uzasadnionego względami interesu publicznego, ma dla oceny istnienia czy nieistnienia tego interesu znaczenie tylko o tyle, o ile szukać go będziemy na tej samej płaszczyźnie, a więc na płaszczyźnie przedmiotowej; sprawdzianem interesu publicznego nie może być samo przez się zagrożenie czy naruszenie czyichkolwiek praw indywidualnych. Interes publiczny oczywiście istnieje zgoła niezależnie od faktu jego pokrywania się lub niepokrywania z prawem podmiotowem, czy też z indywidualnemi uprawnieniami natury prywatnej; inny stosunek łączy go z prawem publicznem, gdyż prócz wypadków wyjątkowych, natury patologicznej, interes publiczny nie może być ponad normami prawa

publicznego. Wzajemny układ teoretyczny prawa administracyjnego i interesu publicznego opiera się więc na zasadzie ścisłej współzależności, a częste przeciwstawianie tych pojęć jest wynikiem złudnej sugestji cywilistycznej.

Nie może tu więc chodzić o pomniejszanie znaczenia interesu publicznego (pod jaką bądź nazwą pojawiałby się on w obowiązującem ustawodawstwie) dla prawa administracyjnego, ani o wywyższanie znaczenia praw indywidualnych. Nie chodzi też o próby pośredniego choćby sprecyzowania pojęcia interesu publicznego, zgóry skazane na niepowodzenie. Ale wchodząc do słownika norm prawa administracyjnego, podlega ono jako verbum legis wykładni prawnej, która w judykaturze stwarza dlań granice o charakterze negatywnym (por. Tezner, Das österr. Administrativverfahren, 1925, str. 162), ograniczające zarazem swobodne uznanie organów administracyjnych przy operowaniu pojęciem interesu publicznego jako ustawowego motywu wydawanych decyzyj.

NTA nie wdaje się tu w badanie celowości, obce naszemu ustawodawstwu, ale sub specie wykonywanej przez się kontroli legalności bada wypadek uzasadnienia decyzji względami interesu publicznego (w danym wypadku art. 74 ust. 2 post. admin.) i występuje w obronie legalności tam, gdzie organ administracyjny przekracza granice, pozostawione jego swobodnemu uznaniu. Obojętne jest przytem w tym punkcie, czy zakres swobody tej oceny władzy administracyjnej jest „całkowity", czy też „inny" (por. art. 75 ust. 2 post. admin.). Stosowanie w praktyce pojęcia interesu publicznego w decyzjach administracyjnych ulega ograniczeniu ze względów natury nie merytorycznej, lecz raczej formalnej. NTA nie jest władny, badając naruszenie prawa podmiotowego, wysnuć stąd konkluzję w przedmiocie nieistnienia in concreto interesu publicznego, ale może orzec, iż uzasadnienie zaskarżonej decyzji względami tego interesu nie odpowiada normie prawnej. W danym np. wypadku nie można wykluczać, iż istotnie względy interesu publicznego podyktowały władzy pozwanej zaskarżoną decyzję; zlecenie poboru podatków pewnej jednostce komunalnej (przy równoczesnem poleceniu drugiej gminie wstrzymania się z poborem tegoż podatku, a nakazaniu władzy, podatek pobierającej, tegoż zwrotu w razie zmiany tymczasowej konfiguracji administracyjnej) należy z samej natury rzeczy do swobodnej inicjatywy władzy państwowej (rządowej czy samorządowej). Kontrola ściśle prawna nie wkracza w stany faktyczne, opierające się wyłącznie na regułach „techniki" administracyjnej („Die Beantwortung der Frage nach technischen Tatbeständen, ist niemals Sache des Juristen", Tezner l. c. str. 326).

Wyrok NTA poprzestaje więc na badaniu normy, która uprawnia organ administracji publicznej do wydania decyzji ze względu na interes publiczny. W danym wypadku jest to norma o charakterze wyjątku od zasady, która interpretowana być musi ściśle i ścieśniająco. Przy ocenie pytań wstępnych polskie postępowanie administracyjne, w odróżnieniu od wzorów francuskich (bezwzględne zawieszenie postępowania w razie pojawienia się „question préjudicielle") i austrjackich (zasadnicze badanie pytań wstępnych w postępowaniu administracyjnem), ustala zasadę, (art. 74 ust. 2), iż, gdy pytanie wstępne jest już przedmiotem rozpatrywania w właściwym sądzie lub urzędzie, to postępowanie administracyjne do czasu jego rozstrzygnięcia ulega wstrzymaniu. Chodzi tutaj z jednej strony o ekonomję pracy (niezatrudnianie dwóch organów równocześnie tem samem zagadnieniem), a z drugiej strony o szanowanie kompetencji (rozpatrzenie pytania wstępnego przez „właściwą" władzę). Ale ponieważ w prawie administracyjnem decyduje zawsze interes publiczny, przeto jeżeli interes ten wywołuje konieczność pośpiechu w wydaniu decyzji, to względy powyższe muszą mu ustąpić i następuje wydanie decyzji tymczasowej, uwarunkowanej późniejszem rozstrzygnięciem pytań wstępnych; wprawdzie

przepis art. 74 ust. 2 nie mówi wręcz o „tymczasowości" takiej decyzji, a stosowanie analogji ze względu na wyjątkowość przewidzianych w tym przepisie założeń faktycznych wywołuje zastrzeżenia, jednak należy z logicznego związku, zachodzącego między ust. 1 a ust. 2 tegoż artykułu, wnosić, że decyzja taka z ust. 2 będzie miała zazwyczaj charakter decyzji „tymczasowej", chyba że (zgodnie z przepisem ust. 1 in fine) późniejsze rozstrzygnięcie pytania wstępnego będzie wogóle niemożliwe i ograniczone będzie z natury rzeczy do własnej oceny władzy, w zasadzie do tego niepowołanej. Z przepisem tym łączą się dwa ważne zastrzeżenia: pierwsze, natury logiczno-konstrukcyjnej, iż istnienie konieczności natychmiastowego działania ze względu na interes publiczny oceniane być musi w postępowaniu administracyjnem wedle reguł prawa materjalnego, ulegającego w tem postępowaniu zastosowaniu jako podstawa prawna decyzji (art. 75 ust. 1—3 post. admin.) w związku ze stanem faktycznym, o który chodzi; nie jest to kwestja czysto faktyczna, podlegająca „całkowicie" swobodnemu uznaniu, gdyż ustawodawca celowo w art. 74 ust. 2 wyjątek od zasady wstrzymania postępowania zacieśnił przez zakreślenie mu granic przyczynowych („konieczność ze względu na interes publiczny"), a „konieczność" ta nie może być badana jedynie ze względu np. na potrzeby gospodarcze ogółu, czy jakiekolwiek inne momenty pozaprawne, ale właśnie w odniesieniu do normy prawa materjalnego, o której zastosowanie chodzi. Drugie zastrzeżenie, przewidziane w tekście normy, to uzależnienie wydania decyzji, o której mowa, także od tego, czy przez natychmiastowe jej wydanie nie będzie spowodowana dla strony szkoda niepowetowana lub niemożność przywrócenia do poprzedniego stanu w razie odmiennego rozstrzygnięcia pytania wstępnego przez władzę powołaną.

NTA słusznie pomija ten ostatni wzgląd jako nie mający tutaj istotnego znaczenia (szkoda musiałaby być niepowetowana), a opiera się wyłącznie na problemie dopuszczalności uzasadnienia decyzji k o n i e c z n o ś c i ą, podyktowaną interesem publicznym. Ale — zd. m. — argumentacja w motywach nie odzwierciedla tego dość jasno. NTA z faktu niezaprzeczenia przez władzę pozwaną, iż objekt podatkowy ulega faktycznie opodatkowaniu po raz drugi, wysnuwa wniosek o obrazie prawa, (t. j. ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust.), któremu podwójne opodatkowanie jest zasadniczo obce. Łączy się z tem wniosek, że jeżeli podwójne opodatkowanie w postaci wymiaru stanowczego stanowi obrazę prawa, to nie zmienia w niczem tego stanu prawnego tymczasowy charakter wymiaru; tymczasowość poboru, nawet z wyraźnie określoną ewentualnością późniejszego zwrotu, nie uchyla obrazy prawa i do tego tylko odnieść możnaby uwagi, objęte uzasadnieniem wyroku, o zasadniczej błędności zapatrywania władzy pozwanej oraz o tem, że powołanie przez nią art. 74 post. admin. sytuacji p r a w n e j nie zmienia wcale. Ze stanowiska prawa materjalnego, t. j. in concreto ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, k o n i e c z n o ś ć natychmiastowego wkroczenia administracji w interesie publicznym nie zachodzi, skoro obowiązek podatkowy płatnika uległ wyczerpaniu z chwilą opłacenia świadczeń, obciążających przedmiot podatkowy z mocy prawa, a akceptowanie antispołecznej tezy o k o n i e c z n o ś c i n a t y c h m i a s t o w e g o ś c i ą g n i ę c i a w interesie publicznym drugiej identycznej opłaty, choćby „tymczasowo", byłoby absurdem.

Doc. U. J. Jerzy Stefan Langrod

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6

KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

DRUK. PIOTR PYZ i S-KA WARSZAWA